



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado
Facultad de Derecho y Ciencia Política
Unidad de Posgrado

La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Derecho con
mención en Derecho Civil y Comercial

AUTOR

Henry MENDOZA LABRÍN

ASESOR

Jesús María Elena GUERRA CERRÓN

Lima, Perú

2017



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Mendoza, H. (2017). *La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Derecho y Ciencia Política, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

Unidad de Post Grado

ACTA DE GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO

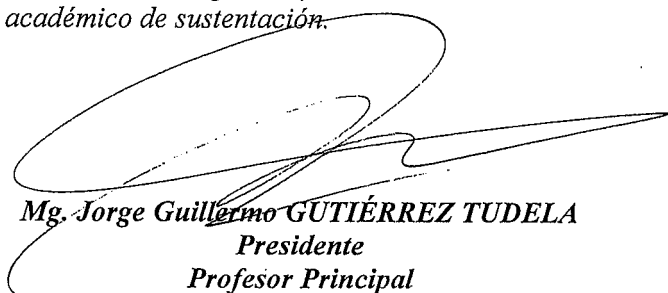
En la ciudad de Lima, a los catorce días del mes de julio del año dos mil diecisiete, siendo las dieciséis horas, bajo la Presidencia del Mg. Jorge Guillermo Gutiérrez Tudela y con la asistencia de los Profesores: Mg. Víctor Enrique Toro Llanos, Dra. Jesús María Elena Guerra Cerrón, Mg. Gustavo Alonso Galván Pareja, Mg. César Eusebio Ramos Padilla y el postulante al Grado Académico de Magíster en Derecho con mención en Derecho Civil y Comercial, Bachiller **Henry MENDOZA LABRÍN**, procedió a hacer la exposición y defensa pública de su tesis titulada: "**LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO DE DUDA RAZONABLE**".


Concluida la exposición, se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

APROBADO POR UNANIMIDAD CON LA NOTA 18


A continuación el Presidente del Jurado recomienda a la Facultad de Derecho y Ciencia Política se le otorgue el Grado Académico de Magíster en Derecho con mención en Derecho Civil y Comercial al Bachiller en Derecho **Henry MENDOZA LABRÍN**.

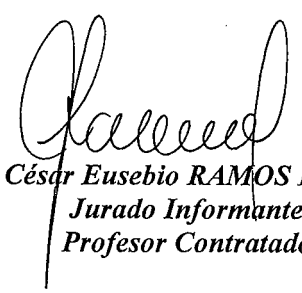
Se extiende la presente Acta en tres originales y siendo las diecisiete horas con treinta minutos, se dio por concluido el acto académico de sustentación.


Mg. Jorge Guillermo GUTIÉRREZ TUDELA
Presidente
Profesor Principal


Mg. Víctor Enrique TORO LLANOS
Miembro
Profesor Principal


Dra. Jesús María Elena GUERRA CERRÓN
Asesora
Profesora Asociada


Mg. Gustavo Alonso GALVÁN PAREJA
Jurado Informante
Profesor Principal


Mg. César Eusebio RAMOS PADILLA
Jurado Informante
Profesor Contratado

A mis padres Juan Francisco y Consuelo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	4
MARCO METODOLÓGICO	4
1.- Investigación exploratoria	4
2.- Planteamiento del problema	4
2.1. Diagnóstico situacional.	4
2.2. Preguntas de la investigación.	6
2.3. Objetivos de la investigación.....	7
2.4.- Precisión del problema.	7
3.- Marco teórico y conceptual	8
3.1. Marco histórico.....	8
3.2. Marco teórico.	9
4.- Formulación de la Hipótesis.....	13
5.- Justificación	13
6.- Definición del tipo de investigación.....	14
6.1. Cuadro 1: Cuadro de conceptos e indicadores.	15
6.2. Técnica de acopio de información.	16
CAPÍTULO II	17
LA CARGA DE LA PRUEBA.....	17
Sub Capítulo I	17
Nociones generales	17
1.- Etimología y evolución histórica.....	17
2.- La prueba.....	18
3.- El objeto de la prueba	19
4.- La carga de la prueba	20
4.1. Definición y características.	20
4.2. Finalidad.	24
Sub Capítulo II	25
Criterios técnico-legales.....	25
1.- La regla básica	25
2.- La teoría chiovendiana	25

3.- La teoría normativa de Leo Rosenberg	26
3.1. La carga subjetiva y objetiva de la prueba.....	26
4.- La teoría de las cargas probatorias dinámicas	27
Sub Capítulo III	30
La carga de la prueba en el Perú.....	30
1.- Criterios jurisprudenciales.....	33
CAPÍTULO III.....	38
LA DUDA RAZONABLE.....	38
Sub Capítulo I	38
Aspectos generales	38
1.- La importación para el consumo.....	38
2.- La Declaración Aduanera de Mercancías (DAM).....	39
3.- El valor en aduana.....	41
Sub Capítulo II	42
La valoración aduanera	42
1.- Aspectos básicos.....	42
1.1. Historia.....	43
1.2. Definición y características.	47
1.3. Los Incoterms.	49
2.- Marco normativo	51
2.1. Antecedentes.....	51
2.2. El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.....	52
2.3. Otras normas.	53
3.- Los métodos de valoración	54
3.1. Primer método de valoración: “Valor de Transacción”.....	54
3.2. Segundo método de valoración: “Valor de Transacción de Mercancías Idénticas”.	61
3.3. Tercer método de valoración: “Valor de Transacción de Mercancías Similares”.....	64
3.4. Cuarto método de valoración: “Valor Deductivo”.	66
3.5. Quinto método de valoración: “Valor Reconstruido”.	69
3.6. Sexto método de valoración: “Último Recurso”.....	72
4.- La valoración aduanera en el Perú	78
Sub Capítulo III	80
La duda razonable en el Perú	80

1.- El procedimiento aduanero de duda razonable	82
1.1. Proceso y procedimiento.....	82
1.2. El procedimiento administrativo.	83
1.3. El procedimiento constitutivo..	85
1.4. El procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú.	86
1.4.1. Definición y Características.....	87
1.4.2. La Notificación de Duda Razonable.....	90
1.4.3. La Notificación de Confirmación de Duda Razonable, No Aplicación del Primer Método de Valoración y Requerimiento de Referencias para aplicar el Segundo o Tercer método de valoración.....	92
1.4.4. La Notificación de Descarte del Segundo y Tercer método de valoración, y Requerimiento de Información para aplicar el Cuarto o Quinto método de valoración.....	95
1.4.5. El Informe sobre Verificación del Valor Declarado.....	98
1.4.6. El Informe de Determinación del Valor.	98
CAPÍTULO IV.....	101
LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO DE DUDA RAZONABLE	101
Sub Capítulo I	101
Aspectos Generales.....	101
1.- Marco normativo	102
Sub Capítulo II	106
La carga de la prueba en el primer método de valoración	106
1. El objeto de la prueba	106
1.1. Los documentos comerciales.....	107
1.2. Los documentos bancarios.	117
1.3. Los documentos contables.	118
1.4. Otros documentos.....	120
2. La carga de la prueba	120
Sub Capítulo III	124
La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración.....	124
1. El objeto de la prueba	124
2. La carga de la prueba	124
Sub Capítulo IV	129
La carga de la prueba en el cuarto método de valoración	129
1. El objeto de la prueba	129

2. La carga de la prueba	131
Sub Capítulo V.....	136
La carga de la prueba en el quinto método de valoración	136
1. El objeto de la prueba	136
2. La carga de la prueba	137
Sub Capítulo VI.....	140
La carga de la prueba en el sexto método de valoración.....	140
1. El objeto de la prueba	140
2. La carga de la prueba	142
CAPÍTULO V.....	145
CONFIGURACIÓN Y ALCANCES DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO DE DUDA RAZONABLE EN EL PERÚ .	145
1.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el primer método de valoración	152
2.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración.....	161
3.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el cuarto método de valoración	166
4.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el quinto método de valoración	178
5.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el sexto método de valoración	183
CONCLUSIONES	187
RECOMENDACIONES.....	189
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	192

INTRODUCCIÓN

La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable es un tema de gran importancia para realizar una correcta determinación del valor en aduana. El valor en aduana es la base para el cálculo de los tributos de las mercancías importadas; y si bien en la mayoría de los casos se acepta como tal, el declarado unilateralmente por el importador, en virtud a los Principios de Buena fe y Veracidad; la Administración Aduanera puede dudar de la veracidad del valor declarado, y en tal caso iniciar un procedimiento de duda razonable.

El procedimiento aduanero de duda razonable se genera cuando la Aduana presume (*iuris tantum*) alguna inexactitud en el valor en aduana declarado por el importador; esto debido a la existencia de indicadores de riesgo o cuando la documentación e información preliminar presentada por el importador es insuficiente o no fehaciente.

El Derecho, como la facultad de exigir y reclamar que los demás respeten lo que a cada persona corresponde, establece ciertas reglas a fin de que, llegado el caso, en una relación jurídica, se sepa de antemano sobre quien recae la carga de la prueba para lograr justicia. En efecto, existen numerosas disposiciones legales en diversas materias que prescriben puntualmente quien tiene la carga de la prueba ante determinado hecho o circunstancia, a fin de que la parte pertinente actúe en consecuencia salvaguardando así sus intereses; y en otros casos, donde no existen preceptos legales específicos, se recurren a normas generales como aquella que establece que *la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos*. Sin embargo, estos preceptos generales, en algunos casos concretos, son de discutible o imposible aplicación (normas derrotables).

En el desarrollo de este procedimiento aduanero existen distintas etapas sucesivas y excluyentes tendentes a determinar el valor en aduana, cada una de las cuales con características y método propio. Por ello, resulta importante

establecer las reglas de la carga de la prueba (también denominada *carga probatoria* o en latín "*onus probandi*") que recaen sobre cada una de las partes (administración y administrado) en lo que respecta al sustento del valor, esto a fin de destrabar el procedimiento, haciéndolo más expeditivo y predictivo. Sin embargo, no resulta una tarea fácil, por varios motivos; entre ellos, por el hecho de que la carga de probar constituye la parte medular del procedimiento, y existen varias teorías en cuanto a su interpretación, muchas de las cuales son divergentes entre sí, dada la complejidad del tema por supuesto; por otro lado, la doctrina y la legislación mayormente se ocupan del *onus probandi* en materia judicial, sin embargo, aquí se está ante un procedimiento administrativo donde una de las partes (administración) resolverá el caso en primera instancia a través de un acto administrativo; otra de las razones es porque este procedimiento tiene su inicio en una duda que si bien se basa en indicadores de riesgo o en la insuficiencia o deficiencia probatoria, la misma puede ser desvirtuada o confirmada según las pruebas que se actúen durante el procedimiento, el cual puede transitar hasta por seis etapas cada una con un diferente objeto de prueba.

El procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú se rige por normas de carácter nacional y supranacional, y tiene por finalidad determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. El aspecto fundamental de todo proceso es la prueba, y la misma tiene un amplio campo de estudio desde distintas perspectivas que es desarrollado en la Teoría General de la Prueba, conteniendo básicamente tres elementos: el objeto de la prueba, la carga de la prueba y la valoración de la prueba. Todos estos elementos son muy importantes e imprescindibles y se presentan en ese orden; sin embargo el presente trabajo se centra en la carga de la prueba, a fin de lograr los objetivos de esta investigación.

En el Perú, no existen trabajos de investigación específicos sobre este tema, tampoco se tiene conocimiento de algún estudio similar realizado en otro país; siendo ello una de las razones por las cuales se ha realizado la presente investigación, la cual comprende primero el estudio por separado de la carga de la prueba y la duda razonable; efectuándose luego un trabajo de conjunción

para la configuración de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú, todo ello, a través del análisis de normas legales, jurisprudencia y doctrina, a fin de lograr un desarrollo sistemático e integral de esta materia.

El presente trabajo consta de cinco capítulos; el primero de ellos está referido al marco metodológico de la investigación; el segundo capítulo trata sobre la carga de la prueba; el tercer capítulo se ocupa de la duda razonable; el cuarto capítulo comprende el desarrollo general de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable; y el quinto capítulo versa sobre la configuración y alcances de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, puntualizando los resultados obtenidos en esta investigación.

CAPÍTULO I

MARCO METODOLÓGICO

1.- Investigación exploratoria

Sobre el tema materia de la presente investigación no existe mucha información, es por ello que se ha recurrido a la búsqueda especializada de datos en la biblioteca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, la biblioteca de la Unidad de Post Grado de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la normatividad nacional e internacional sobre la materia, y artículos publicados en internet.

Como quiera que sobre el presente tema no existe mucha bibliografía e información específica, ello de una u otra forma ha motivado a profundizar en su investigación, a fin de aportar a su desarrollo, sobre la base de la legislación, jurisprudencia y doctrina.

Cabe tener en cuenta, que se trata de una investigación especializada que en todo momento debe armonizar conceptos y legislación tanto nacional como internacional, advirtiendo también la existencia de usos y costumbres en el campo comercial y mercantil.

2.- Planteamiento del problema

2.1. Diagnóstico situacional. La teoría de la carga de la prueba es un tema de capital importancia pero a la vez complejo y vasto, sobre el que se han desarrollado múltiples argumentos e interpretaciones doctrinales, legales y jurisprudenciales con la finalidad de divisar su real dimensión y correcta aplicación; sin embargo, los hechos son infinitos y muchas veces imprevisibles, por ende, resulta imposible establecer con exactitud reglas fijas para determinar en todos los casos la correcta aplicación de

la teoría. Es por ello que el presente trabajo de investigación tiene como objetivo establecer una serie de criterios básicos e idóneos para la determinación y asignación de la carga de la prueba en lo que respecta al procedimiento aduanero de duda razonable; no obstante, debido al carácter esencial del tema puede servir también como material de referencia en otros procesos legales.

En cuanto a la legislación nacional e internacional, al ser ésta muy general en lo que respecta a esta materia, con el presente trabajo se busca aportar al desarrollo de una correcta interpretación e integración legal acorde con los Principios Generales del Derecho.

La jurisprudencia nacional tiene un rol importante en este tipo de procedimientos, sobre todo porque la legislación es insuficiente; sin embargo, en el intento de cubrir los vacíos legales a veces se adoptan criterios jurisprudenciales administrativos no acordes con los preceptos del ordenamiento jurídico en su conjunto; en el presente trabajo se analizarán diferentes Resoluciones del Tribunal Fiscal, a fin de verificar y contrastar el tratamiento de este tema en concordancia con la legislación y los Principios Generales del Derecho; el resultado de este análisis comparativo permitirá aportar algunos conceptos básicos sobre la asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, detectando a su vez casos donde existan aciertos y desaciertos sustanciales en los criterios jurisprudenciales examinados, y sus respectivas consecuencias.

De esta manera, se propone centralizar el tema de la carga de la prueba desde un enfoque práctico y dinámico que permita la facilidad probatoria en el procedimiento de duda razonable, pero sin afectar la seguridad jurídica. Sin duda es un tema que amerita un análisis exhaustivo para lograr armonizar la interrelación entre la generalización prescriptiva de las normas y su justificación subyacente.

El tema de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable presenta varios enfoques debido a la diversidad de métodos aplicables; puede darse el caso que en un procedimiento se evalúe la aplicación de hasta seis métodos de valoración a efectos de determinar el valor en aduana. En cada método de valoración el objeto de prueba es distinto, por ello la configuración de la carga de la prueba debe ir ajustándose. No se tiene conocimiento de la existencia de trabajos de investigación que desarrollen este tema a pesar de su relevancia internacional, puesto que las mismas normas generales relativas a la determinación del valor en aduana y la duda del valor declarado, son aplicables en la mayoría de los países del mundo, por estar adscritos a la Organización Mundial del Comercio. Sin embargo, la presente investigación se centra específicamente en el ámbito peruano, con el estudio y análisis de normas supranacionales y nacionales sobre la materia; no obstante se considera puede servir de referencia a nivel internacional, ya que las normas comunitarias y nacionales que rigen en territorio peruano, se inspiran y se basan en los instrumentos legales de la Organización Mundial del Comercio.

2.2. Preguntas de la investigación. En la presente investigación, surgen preguntas como las siguientes:

- ¿Cómo se configura la carga de la prueba y cuáles son sus alcances, en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable?
- ¿La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, debe recaer en una sola de las partes?
- ¿La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable debe estar en función al método de valoración aplicable?
- ¿Cuáles son las consecuencias para la parte responsable, en caso de no asumir la carga de la prueba que le corresponde en el procedimiento aduanero de duda razonable?

- ¿La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable constituye un concepto estable o dinámico?
- ¿Qué consecuencias acarrea la incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable?

2.3. *Objetivos de la investigación.* Los objetivos de la presente investigación son los siguientes:

Objetivo general:

- Estudiar y analizar la naturaleza, metodología y finalidad del procedimiento aduanero de duda razonable.

Objetivos específicos:

- Examinar la naturaleza y finalidad de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable.
- Establecer los criterios técnico-legales básicos para la configuración y asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable.

2.4.- *Precisión del problema.*

Problema Principal:

1. ¿Cómo se configura la carga de la prueba y cuáles son sus alcances en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable?

Problemas Secundarios:

1. ¿La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, debe recaer en una sola de las partes?

2. ¿Qué consecuencias acarrea la incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable?

3.- Marco teórico y conceptual

3.1. Marco histórico. La determinación del valor en aduana ha ido evolucionando notablemente a lo largo de la historia, tal es así que en la antigüedad la política de comercio internacional de los países era por lo general muy cerrada con el fin de proteger su industria y mercado. Sin embargo, progresivamente los comerciantes a fin de expandir sus negocios fueron ganando terreno en el ambiente político, producto de su poder económico y social, aunado al hecho de que el comercio sin duda beneficia no solo a la parte ofertante, sino también a los consumidores que de esta manera satisfacen sus diversas necesidades, mejorando así su calidad de vida, es decir, la existencia de un comercio fluido y sin barreras extremas a nivel mundial beneficia a toda la humanidad y genera desarrollo sostenido. En este sentido, las reglas de valoración establecidas para las mercancías importadas que otrora eran arbitrarias, imprecisas y ficticias, ahora son cada vez más predecibles y objetivas; a tal punto que en la mayoría de los países que participan activamente en el comercio mundial, el precio realmente pagado, vale decir, el valor de transacción, es aceptado de "*prima ratio*" como valor en aduana, con ciertos ajustes preestablecidos en normas internacionales aplicables si el caso específico lo amerita.

En el año 1947, en Ginebra – Suiza, por primera vez 23 países llegaron a un acuerdo sobre principios generales de valoración en aduana, los que fueron plasmados en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT); este Acuerdo constituye la base sobre la cual se fueron perfeccionando posteriormente otros convenios multilaterales, como por ejemplo el Convenio sobre el Valor en Aduana de las Mercancías, denominado "la Definición del Valor de Bruselas" (DVB), firmado en el año 1950 en Bruselas – Bélgica; y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT (hoy OMC), establecido en la Ronda de Tokio del GATT en 1979. En la medida en

que estas negociaciones internacionales se van consolidando, se va transitando desde un sistema proteccionista y una noción teórica del valor, hacia un modelo de liberalización del comercio mundial y una noción positiva del valor.

Esta progresiva transición es acorde además con la evolución del Derecho en el campo de la carga de la prueba, antes regido exclusivamente por el principio inquisitivo, sin embargo ahora también con presencia no menos importante del principio dispositivo; de esta manera se garantiza mayor equidad y objetividad en la determinación del valor en aduana.

3.2. Marco teórico. El instituto de la carga de la prueba tiene dos facetas, una de derecho procesal y otra de derecho material, por tanto se deben tener en cuenta ambos aspectos para su adecuada comprensión, y considerar además que el Derecho es una ciencia que si bien tiene varias especialidades, todas ellas deben interrelacionarse en un sistema coherente y armónico.

Es importante también analizar la noción de la carga de la prueba en sus dos aspectos fundamentales, es decir, la carga de la prueba subjetiva (concreta) y la carga de la prueba objetiva (abstracta); la primera de ellas referida a los hechos y situaciones que corresponden ser probados por cada una de las partes a fin de obtener una decisión favorable por parte de la autoridad competente; y la segunda referida al deber de la autoridad de resolver el fondo del asunto y de manera desfavorable para la parte que no cumplió con probar los hechos que estaban bajo su cargo.

Asimismo, resulta necesario abordar el tema de la carga de la prueba considerando el carácter del acto administrativo; en este sentido, algunos autores como Brewer, A. R. (1975), señalan que la presunción de legalidad, de veracidad y de legitimidad como característica del acto administrativo, provoca, ante todo, en el procedimiento de impugnación

de un acto administrativo en vía administrativa, la inversión de la carga de la prueba. Aquí la carga se atribuye, no a quien afirma el hecho, que ha sido la Administración con su decisión, pues lo ha afirmado con presunción de legitimidad; sino a quien niega su existencia. La presunción de legitimidad, veracidad y legalidad es de carácter iuris tantum, por lo tanto puede ser cuestionada, y precisamente, para plantear ese cuestionamiento es que se establece el procedimiento de impugnación, tanto en vía administrativa como en vía contencioso-administrativa (p. 36).

De otro lado, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 constituye la norma fundamental en materia de valoración aduanera en más de 150 países, incluyendo el Perú. Esta norma de carácter supranacional establece los métodos de valoración en aduana.

Dentro del marco de la Comunidad Andina, se encuentran vigentes la Decisión 571, sobre el Valor en Aduana de Mercancías Importadas, y la Resolución 1684, que es el Reglamento de la Decisión 571; y en la legislación nacional, tiene vigencia el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, el Procedimiento INTA PE.01.10a (Versión 6) “Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC”, aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A.

La carga de la prueba, según estas normas comunitarias y nacionales, corresponde en principio al importador; sin embargo, resulta necesario contar con mayores precisiones sobre los hechos que competen ser demostrados o sustentados por cada una de las partes. El Tribunal Fiscal – en una función de integración e interpretación legal – ha emitido resoluciones con carácter vinculante donde establece ciertos parámetros sobre los hechos materia de probanza; no obstante, aún existen vacíos,

deficiencias y aspectos controvertidos que ameritan ser desarrollados y analizados.

Asimismo, el tema de la carga de la prueba en la determinación del valor en aduana, plantea varias interpretaciones; legalmente existen hasta seis métodos de valoración de posible aplicación, cada cual con sus propias características y objetos de prueba. Generalmente se utiliza el primer método de valoración, que es el *valor de transacción*; sin embargo, cuando existe duda razonable, el importador debe presentar toda la documentación e información que tenga para sustentar el precio que realmente ha pagado o va a pagar por las mercancías importadas; si este sustento es insuficiente o no fehaciente para la Administración Aduanera, se recurre de manera sucesiva y excluyente a los siguientes métodos de valoración. En este progresivo procedimiento se presentan diversos hechos relacionados con la transacción comercial propiamente dicha o con operaciones de similares características que, llegado el caso, requieren ser debidamente sustentados; ante ello surgen diferentes posiciones sobre la manera en que deben sustentarse y a quien le corresponde hacerlo. El análisis de este tema es de suma importancia para lograr el desarrollo de un procedimiento que posibilite la determinación del valor en aduana de manera eficiente, ordenada y justa, evitando caer en situaciones de muy difícil probanza o de “*prueba diabólica*” para una de las partes.

La prueba, y sobre todo su adecuada ponderación acorde con el ordenamiento jurídico, constituyen la esencia de todo proceso legal, por ende, también del procedimiento de duda razonable.

Los hechos que competen ser demostrados o sustentados por cada una de las partes en el procedimiento de duda razonable en muchos casos son debatibles, las leyes sobre la materia sólo señalan de manera genérica que la carga de la prueba corresponde en principio al importador; por ello, se considera necesario establecer criterios técnico-legales básicos para la configuración y asignación de la carga de la

prueba en el procedimiento de duda razonable. Estos criterios deben plasmar principios rectores pero a la vez flexibles, mas no hacer una relación detallada de los hechos materia de probanza y su competencia, ya que ello sería un imposible jurídico.

Por otro lado, en el plano de la jurisprudencia, se analizan algunas resoluciones del Tribunal Fiscal donde se establecen criterios referidos a la carga de la prueba en el procedimiento de duda razonable, lo que juntamente con el análisis de la doctrina y la legislación, permitirá conformar una posición integral.

El tema de la carga de la prueba es complejo, y lleva pendiente de resolución más de 2000 años; sin embargo, está en constante evolución y en la actualidad se pueden destacar notables progresos; podemos observar cómo ha ido pasando de nociones estáticas en las que se declaraba de manera irrefutable a quien le correspondía probar los hechos, a nociones más dinámicas y flexibles, con cierto grado de tolerancia para definir cuál es la parte que está en mejor posición de probar, lo cual puede variar según las circunstancias del caso, esto es lo que en doctrina se conoce como “cargas probatorias dinámicas”.

En el presente trabajo se aborda el tema de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, de manera sistemática, analizando cada etapa del procedimiento desde un enfoque dinámico, dada la pluralidad de escenarios y circunstancias que pueden presentarse, abarcando una serie de conceptos relevantes; tales como la carga de la prueba, la valoración aduanera, los métodos de valoración, el régimen de importación para el consumo, el valor en aduana, etc.; cada uno de estos conceptos de por sí representa una amplia fuente de estudio que bien pueden ameritar una investigación independiente y más exhaustiva; sin embargo, en esta oportunidad todos estos conceptos están orientados esencialmente a la configuración de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, a fin de contribuir con bases sólidas a su entendimiento y aplicación; de esta

manera se pretende contribuir a la obtención de un conocimiento cabal sobre esta materia.

4.- Formulación de la Hipótesis

Hipótesis principal:

La carga de la prueba, en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable, se configura en función al método de valoración examinado y bajo criterios de flexibilidad dinámica. Bajo este contexto, el valor en aduana se determina sobre la base de los hechos y documentos sustentatorios expuestos de manera oportuna. Los alcances de la carga de la prueba en dicho procedimiento aduanero generalmente producen incidencia tributaria.

Hipótesis secundarias:

1. La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, al estar en función al método de valoración examinado y bajo criterios de flexibilidad dinámica, no debe recaer exclusivamente en una de las partes; requiere la intervención activa de ambas partes, pudiendo por tanto la no debida diligencia de alguna de ellas repercutir en su contra al final del procedimiento.
2. La incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, dificulta sobremanera o impide el normal desarrollo de la actividad probatoria, distorsionando generalmente el resultado de la determinación del valor en aduana.

5.- Justificación

La determinación del valor en aduanas en el régimen de importación, constituye un hecho de gran importancia que repercute en la economía del país, y asimismo fija la base imponible para la cancelación de los tributos correspondientes; sin embargo, en algunos casos, no es un acto que pueda definirse de manera inmediata, debido a la insuficiencia probatoria y factores de riesgo que dificultan llegar, *prima facie*, a la certeza del precio realmente

pagado o por pagar por las mercancías importadas; en estos casos se genera la duda razonable. Ya en el procedimiento, pueden surgir algunas incidencias, sobre todo relacionadas con la recopilación, tratamiento y aporte de las pruebas; debemos tener en cuenta que al tratarse de una compraventa internacional de mercancías, se analizan diversos hechos y se examinan documentos tanto de origen nacional como extranjero, tales como facturas (invoice), conocimientos de embarque, pólizas de seguro de transporte, declaraciones de exportación, documentos bancarios, contables, comerciales, entre otros. Esta pluralidad de información, hechos y circunstancias precisan de un enfoque multidisciplinario que involucra la observancia y aplicación de normas supranacionales, nacionales, así como usos y costumbres mercantiles. De ahí la importancia de establecer criterios técnico legales básicos en lo que respecta a la carga de la prueba, para el desarrollo integral y sistémico del procedimiento de duda razonable.

Hoy en día el acceso al libre mercado a nivel mundial es una realidad; y el Estado, a través de la Administración Aduanera tiene como misión contribuir a la facilitación y control aduanero. El procedimiento de duda razonable forma parte de ese control, el cual debe aplicarse conforme a las normas establecidas a nivel internacional y nacional sobre la valoración aduanera, aplicando en todo lo no previsto los Principios Generales del Derecho, a fin de cumplir su finalidad.

Es por ello la importancia de la presente investigación, dado que corresponde a un tema que se presenta a diario en nuestro país y a nivel mundial; por lo que resulta necesario comprender la estructura de este procedimiento en cuanto a la carga de la prueba; tema sobre el cual, como se ha manifestado, no se han encontrado anteriores estudios.

6.- Definición del tipo de investigación

La presente investigación corresponde al ámbito teórico-dogmático; por ello, a través de la lectura, análisis e interpretación de diferentes fuentes doctrinarias, jurisprudenciales y legales, se busca dar respuesta a los problemas formulados, con la debida contrastación de las hipótesis.

Cabe señalar también, que es una investigación esencialmente analítica-descriptiva; donde se realiza un trabajo de acopio de diversa información nacional y extranjera; para luego de un análisis crítico y conforme a los Principios Generales del Derecho, llegar a conclusiones fundamentales.

Una de las características más importantes de esta investigación lo es su carácter interpretativo; toda vez que las normas nacionales y supranacionales que rigen el procedimiento aduanero de duda razonable son interpretadas, a la luz de estudios doctrinarios y jurisprudenciales; a fin de brindar un aporte concreto e integral.

6.1. Cuadro 1: Cuadro de conceptos e indicadores.

CONCEPTOS	INDICADORES
Carga de la prueba	<ul style="list-style-type: none"> - Etimología y evolución histórica - La prueba - El objeto de prueba - La carga de la prueba - Definición y características - Finalidad
Criterios técnico-legales de la carga de la prueba	<ul style="list-style-type: none"> - La regla básica - La teoría chiovendiana - La teoría normativa - La teoría de las cargas probatorias dinámicas - Otras teorías
Duda razonable	<ul style="list-style-type: none"> - Aspectos generales - La valoración aduanera - El procedimiento de duda razonable
Valoración aduanera	<ul style="list-style-type: none"> - Marco normativo - Los métodos de valoración - La valoración aduanera en el Perú
Métodos de valoración	<ul style="list-style-type: none"> - Primer método: Valor de transacción de las mercancías importadas (“Valor de transacción”) - Segundo método: Valor de transacción de mercancías idénticas

	<ul style="list-style-type: none"> - Tercer método: Valor de transacción de mercancías similares - Cuarto método: Valor deductivo - Quinto método: Valor reconstruido - Sexto método: Último recurso
Procedimiento aduanero de duda razonable	<ul style="list-style-type: none"> - Proceso y procedimiento - El procedimiento administrativo - El procedimiento constitutivo - El procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú - La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú - Configuración y alcances de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú

6.2. Técnica de acopio de información. La técnica de recolección de información es documental, ya que se ha obtenido información escrita de diversos documentos, tales como libros, revistas, documentos electrónicos, tesis, páginas de internet; normas legales, etc.; efectuando una revisión analítica de los mismos para dar respuesta a los problemas planteados en la presente investigación.

Se ha puesto también énfasis en emplear y citar fuentes bibliográficas importantes y de prestigio, seleccionando autores y trabajos reconocidos en los diversos temas que se desarrollan, a fin de contribuir cualitativamente al logro de los objetivos trazados, garantizando de esta manera la validez y confiabilidad de los resultados.

CAPÍTULO II

LA CARGA DE LA PRUEBA

Sub Capítulo I

Nociones generales

1.- *Etimología y evolución histórica*

Etimológicamente, la expresión Carga de la Prueba proviene del latín **Onus Probandi**. Según el Diccionario Ilustrado Vox Latino (1982), **onus** significa peso, carga (p. 339); de ahí se explica que probar sea una carga o peso que, en un proceso, a alguien le corresponde asumir.

A lo largo del tiempo los pueblos han establecido diversas reglas para la carga probatoria.

En el antiguo Derecho Romano era suficiente la palabra del demandante o actor para tener como ciertos los hechos que alegaba, por lo que la parte demandada debía demostrar lo contrario si quería no perder el proceso (Duran, M. C.; Dimas, K. R.; Rodríguez, E. A. G., 2004).

En el Periodo Clásico hubo cambios tales como una distribución de la carga probatoria entre las partes conforme dictaba el criterio del juez, quien podía también por su cuenta conseguir pruebas; sin embargo, la valoración que hacía de las mismas y de las partes solía ser muy subjetiva, al tener un amplio margen de discrecionalidad (Duran, M. C., et al., 2004).

En el Periodo Justiniano surgieron notables avances, como la incorporación de la prueba contraria en contraposición a la prueba directa, la valoración de las

pruebas vinculada a categorías preestablecidas (tarifación legal) para disminuir el grado de subjetividad, la sistematización de la actividad probatoria con el establecimiento de criterios preconcebidos a fin de determinar a quién le corresponde presentar las pruebas en un determinado proceso; partiendo de la regla general de que quien demanda algo a su favor, vía acción o excepción, debe probarlo, de lo contrario queda absuelta la otra parte (Duran, M. C., et al., 2004); doctrina que continúa vigente en la Edad Media, donde encontramos en las Siete Partidas la permanencia de la regla “*Ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat*”: Incumbe la prueba a la parte que formula la afirmación y no a la que niega (Echandía, H., citado en Peyrano, J. W., 2013). En la Era Moderna se sigue perfeccionando esta tendencia, desarrollando con mayor énfasis criterios objetivos y cuantificables.

En la Época Contemporánea aparecen nuevas doctrinas, entre ellas, la teoría chiovendiana, la teoría normativa de Leo Rosenberg; y últimamente la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, la cual representa un cambio de paradigma significativo.

2.- La prueba

El vocablo prueba deriva del latín *probus*, que significa bueno, honrado, que se puede fiar de él.

Ramírez Gronda define la prueba como “La demostración de la existencia de un hecho físico o jurídico, según las formas y condiciones exigidas por la ley. Son los medios que pueden ser utilizados en juicio para demostrar la veracidad de los hechos sucedidos” (Gronda, J. D., citado en el Diccionario Jurídico Penal y Ciencias Auxiliares, 1995).

En palabras de Carnelutti: “La prueba es el corazón del problema del juicio, del mismo modo que éste es el corazón del problema del pensamiento”. Este mismo autor también afirma de manera genial: “...el juez está en medio de un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas; detrás de él el enigma del pasado, y delante el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba” (Carnelutti, F., citado en Ovalle, J., 1974, p. 273, 284).

De otro lado, autores de gran renombre como Alcalá-Zamora, Devis Echandía, Carnelutti, Sentís Melendo, sostienen una posición unitaria de la prueba, es decir, confirman la existencia de una Teoría General de la Prueba (Ovalle, J., 1974); en este sentido por ejemplo Sentís Melendo afirma: “se comete un tremendo error cuando se habla de *pruebas civiles* y de *pruebas penales* como cosas totalmente distintas; a lo sumo podrá hablarse de especies de un mismo género; y esto puede aplicarse a la distinción entre proceso civil y proceso penal. La función de juzgar es siempre la misma...” (Sentís, S., citado en Ovalle, J., 1974, p. 282).

Utilizando la metáfora del maestro Carnelutti, la prueba es el corazón del proceso, el tesoro máspreciado, a menudo escondido, cuya presencia es vital en todo tipo de proceso (civil, penal, etc.), pero su esencia es la misma; no obstante, igualmente importante es el hecho de saber a quién se le entrega (carga probatoria) y la manera como se trata a ese corazón (valoración de la prueba).

3.- El objeto de la prueba

Para el maestro Couture, E. J. (1958), “El tema del objeto de la prueba busca una respuesta para la pregunta: qué se prueba, qué cosas deben ser probadas” (p. 219).

El objeto de la prueba comprende dos aspectos, uno de composición y otro de enfoque. El primero define todo aquello que es susceptible de constituirlo; y el segundo corresponde a la precisión del factor materia de prueba en cada caso particular.

De manera puntual sostiene Leidy Castillo Cortes:

El objeto de la prueba es todo aquello que puede ser probado, es decir sobre el cual puede o debe recaer la prueba, esto lo constituye en general los hechos es decir todo aquello que puede ser percibido por los sentidos. Se dice también que por objeto de prueba debe entenderse la

materialidad o tema sobre el que recae la actividad probatoria (Castillo, L., 2010)

En un proceso, donde naturalmente surgen hechos controvertidos o incertidumbres de relevancia jurídica, las partes alegan y presentan pruebas en defensa de sus intereses; pero no es necesario someter a prueba todas las alegaciones, sino sólo aquellas que resulten determinantes para resolver el conflicto o despejar la incertidumbre.

El objeto de la prueba recae sobre hechos; entiéndase por tales a aquellos que pueden ser accesibles a nuestros sentidos y susceptibles de plasmación. Sin embargo, algunos hechos están exentos de ser probados, como por ejemplo, los hechos evidentes, los hechos notorios, los hechos no controvertidos, los hechos admitidos (con cierto reparo en materia penal), los hechos presumidos por ley (*iure et de iure*), y el derecho nacional vigente. Ante estos hechos, el esfuerzo probatorio es nulo, o en todo caso será suficiente una exposición coherente e ilustrada de los mismos.

4.- La carga de la prueba

La teoría de la prueba comprende tres etapas: el objeto, la carga y la valoración, todas de gran importancia; por ende, la mala praxis en cualquiera de ellas, sea por culpa o dolo, pone en riesgo la finalidad de la prueba en el proceso, que es establecer la verdad para impartir justicia.

En este contexto, la carga de la prueba ocupa el segundo lugar en orden de intervención. Couture, E. J. (1958), sostiene que abordar el tema de la *carga* supone un paso más adelante respecto al campo del *objeto* de la prueba (p. 240).

4.1. Definición y características. El tema de la carga de la prueba es muy vasto y complejo, con ella se pone en marcha la actividad probatoria. A lo largo del tiempo han existido diversas formas de definirla, pero la experiencia ha enseñado que la rigidez en su aplicación puede ser contraproducente.

Asimismo, es conforme hablar de la unidad de la prueba, mas no se puede negar la diversidad de matices entre los diferentes campos del derecho en lo que respecta a esta materia; así por ejemplo, la carga de la prueba en derecho penal contiene peculiaridades que la diferencian de otras materias, donde en virtud del principio *in dubio pro reo* el denunciado no tiene la carga de probar su inocencia, y en caso de duda, ésta le favorece. Por ello, es importante puntualizar que en el presente trabajo se analiza la carga de la prueba desde el campo civil y administrativo.

Sobre la carga de la prueba, Camargo, J. M. (2009) señala:

(...) la naturaleza de la carga de la prueba ha sido objeto de variada discusión durante muchas décadas. Así se ha dicho que la “carga de la prueba” es una “obligación” (Azcarelli), un “vínculo jurídico para la protección del interés público” (Resta), un “deber libre” (Brunetti), un “interés propio” (Rocco), un “acto jurídicamente necesario” (Carnelutti), un “imperativo del propio interés” (Couture y Eisner), etc. (p. 578).

Para Goldschmidt, carga supone el constreñimiento a realizar una conducta que un sujeto procesal experimenta, debido a los inconvenientes o perjuicios que la no realización de tal conducta comporta legalmente o a causa de las ventajas que puede perder por no realizarla (como se cita en Armenta, T., 2004, p. 185).

Según Couture E. J. (1958), “Carga de la prueba quiere decir, en primer término, en su sentido estrictamente procesal, conducta impuesta a uno o a ambos litigantes, para que acrediten la verdad de los hechos enunciados por ellos” (p. 241).

Por su parte, Gozaini, O. A. (2005) sostiene:

La esencia y el valor de las normas sobre la carga de la prueba consisten en esta instrucción dada al juez acerca del contenido de la sentencia que debe pronunciar en un caso en que no puede comprobarse la verdad de un hecho importante, por lo que se concluye que cada parte soporta la carga de la prueba sobre la existencia de todos los presupuestos (aun los negativos) de las normas sin cuya aplicación no puede tener éxito la pretensión procesal (...) Queda claro, entonces, que la noción de carga reposa como un “imperativo del propio interés”, por el cual se pueden obtener ventajas o impedir perjuicios (p. 309, 310).

La carga de la prueba no es un acto coercitivo, sino voluntario; no obstante, el éxito o fracaso de las pretensiones en el proceso muchas veces dependerá del hecho de haber asumido o no esa carga.

La carga de la prueba (como parte del trinomio de la teoría de la prueba) constituye la columna vertebral del proceso, sea judicial o administrativo, ya que los principales lineamientos de aquella, van a marcar la orientación, desarrollo y destino de éste.

Naturalmente las personas que son parte de un proceso quieren ganarlo u obtener el mejor resultado posible para sus intereses, pero cuando sus alegaciones por sí solas no bastan para generar certeza sobre la realidad de los hechos ante la autoridad que debe resolver el caso, se hace necesario presentar otras pruebas, más allá de una simple declaración de parte.

La carga de la prueba constituye el mecanismo a través del cual la ley o la autoridad, atribuyen la responsabilidad de presentar las pruebas relacionadas con el objeto probatorio a los sujetos procesales (carga subjetiva); de tal manera que por medio de dichas actuaciones la verdad salga a la luz; contrario sensu, ante la oscuridad insalvable en el objeto de prueba por el incumplimiento de quien debía presentarla, se deberá

resolver el caso en contra de éste (carga objetiva), por estar proscrito el *non liquet*.

Según Gozaini, O. A. (2005), la carga de la prueba se caracteriza por lo siguiente:

- Es una regla general para todo tipo de proceso.
- Contiene una regla de juicio para el juez y una pauta para la actividad de las partes.
- No determina quién debe llevar la prueba sino quien asume el riesgo de que no se produzca.
- Debe ser una regla objetiva consagrada en la ley.
- Es una regla sustitutiva o sucedánea de la prueba y por lo tanto eventual.
- Sólo se aplica por el juez a hechos alegados, controvertidos y no exentos de prueba.
- Su influencia se extiende a todo el proceso, pero se aplica por el juez en el momento de decidir.
- Es independiente del sistema de valoración de las pruebas y de los deberes de buena fe, lealtad y probidad que tienen las partes (p. 311).

Estas características ilustran de manera puntual la naturaleza de esta institución, sólo queda hacer las siguientes observaciones: aplican también en materia administrativa (donde no interviene un juez); la noción subjetiva de la carga determina quién debe llevar la prueba, y la noción objetiva distribuye el riesgo en caso de incumplimiento, ambos

conceptos son complementarios; la exigencia de estar consagrada en la ley de manera objetiva sólo es factible de modo general, ya que lógicamente no todos los supuestos posibles de presentarse en la realidad pueden estar regulados en la ley, en tal caso se recurre a operaciones de interpretación o integración del derecho; finalmente, si bien la etapa de valoración de las pruebas es posterior a la carga, y ésta a su vez al objeto, las mismas no son totalmente independientes entre sí, sino mas bien interdependientes.

4.2. Finalidad. La carga de la prueba en primer lugar predetermina normativamente la distribución de los hechos – según su clase - que deben ser probados por las partes (con la implícita advertencia de los posibles riesgos en caso de incumplimiento); a continuación pueden surgir diferentes situaciones; por ejemplo, que cada una de las partes cumpla con la carga que le corresponde, que a pesar de no tener la carga una de las partes contribuya con la presentación de pruebas, que la parte que tiene la carga no cumpla con presentar las pruebas correspondientes o lo haga de manera deficiente, que el propio juez o autoridad encargada de resolver el caso consiga pruebas de oficio, etc. En segundo lugar, la carga de la prueba distribuye las consecuencias (beneficios y perjuicios) según se haya logrado o no revelar la verdad, lo cual, regularmente está directamente relacionado con el cumplimiento o incumplimiento, respectivamente, de la asunción de dicha carga. En todo caso, la presencia del *onus probandi* se hace más notoria en esta segunda fase, porque es donde cristaliza las consecuencias, y aunque está presente desde el inicio del proceso con la ordenación de las tareas para cada una de las partes, sólo al último pone la nota con la decisión final.

Para Garzón, C. A. (2013), la finalidad de la carga de la prueba es “permitirle al juez decidir de fondo cuando la prueba no otorga la certeza necesaria para fallar de ese modo” (p. 50).

Entonces, la finalidad de la carga de la prueba es de orden distributivo, preventivo y ejecutivo; porque construye la estructura del proceso con la distribución equilibrada de las fuerzas desde sus bases, regulando las conductas activas y pasivas, para finalmente producir un resultado.

Sub Capítulo II

Criterios técnico-legales

1.- La regla básica

La regla básica de la carga de la prueba se conoce desde la época Justiniana, y consiste en que a cada cual le corresponde probar lo que alega vía acción o excepción. Por lo general, en el transcurso de un proceso o procedimiento se observa esta regla sin mayores contratiempos; sin embargo la realidad social es diversa y muchas veces imprevisible, lo que conlleva a la configuración de matices o excepciones a efectos de interpretar y algunas veces flexibilizar dicha regla de acuerdo a las circunstancias concretas; en tal sentido, existen diversas teorías que aportan al entendimiento y aplicación de la carga de la prueba.

En el Perú, esta regla básica está contemplada por ejemplo en el artículo 196 del Código Procesal Civil, el cual establece: “Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.

2.- La teoría chiovendiana

Giuseppe Chiovenda, destacado jurista italiano (1872-1937), propuso la clasificación de los hechos en constitutivos, impeditivos y extintivos, a fin de determinar la asignación de la carga de la prueba.

El aporte fundamental de esta teoría es que sistematiza una concepción con diferentes categorías, a saber: *hechos constitutivos*, que son aquellos que dan vida a una voluntad concreta de la norma y hacen nacer expectativas por parte de alguien, normalmente invocados por el

actor; *hechos extintivos*, que son los que hacen cesar la voluntad concreta de la ley; y *hechos impeditivos*, que son los que impiden el nacimiento de un derecho [éstos dos últimos generalmente alegados por el demandado] (Chiovenda, G., 1954 citado en Groia, A. G., 2003, p. 19).

De esta manera, la carga probatoria está en función a la naturaleza del hecho objeto de prueba. En este sentido, destaca Groia, A. G. (2003), “La atribución de la carga probatoria ya no depende de que se sea actor o demandado, sino de qué tipo de hechos se alegue” (p. 19).

3.- La teoría normativa de Leo Rosenberg

Leo Rosenberg, ilustre maestro alemán (1879-1963), presenta en el año 1900 una tesis doctoral sobre la carga de la prueba; en la cual sostiene básicamente lo siguiente: primero, la necesidad de sumar una carga objetiva a la ya conocida y empleada carga subjetiva de la prueba; y segundo, que la distribución de la carga de la prueba no está sujeta a la discrecionalidad del juzgador, sino a la naturaleza y estructura de la norma jurídica (Prütting, H., 2010, p. 458).

Peyrano, J. W. (2013), sintetiza la teoría normativa de Rosenberg de la siguiente manera: “cada parte debe afirmar y probar los presupuestos de la norma que le es favorable”.

3.1. La carga subjetiva y objetiva de la prueba. La carga subjetiva (formal) de la prueba responde a la pregunta *quién* debe probar, y se centra exclusivamente en la necesidad jurídica de las partes de suministrar todas las pruebas que corroboren sus alegaciones; mientras que la carga objetiva (material) responde a la pregunta *qué* se debe probar, y sólo interesa saber cuáles son los hechos que deben constar para conseguir la finalidad esperada en el proceso (Groia, A. G., 2003, p. 17). El aspecto subjetivo y objetivo de la carga de la prueba pueden ser entendidos como las dos caras de la misma moneda, que si bien poseen características distintas, están inexorablemente unidas, expresando cada cual una parte de su identidad.

El aspecto subjetivo consiste en que la carga de la prueba es indirectamente un instrumento orientador o norma de conducta para las partes que les señala cuáles hechos les conviene probar y que implica (...), una distribución de esa carga de la prueba entre demandante y demandado (...); la carga de la prueba también es objetiva porque sirve como instrumento de decisión o regla de juicio para el juez que reemplaza una prueba faltante sobre los hechos que fundamentan el litigio (Echandía, H., 1984 citado en Garzón, C. A., 2013, p. 49).

La división entre carga objetiva y subjetiva de la prueba permite separar y diferenciar la carga que realmente es carga de las partes (subjetiva) de la distribución normativa del riesgo probatorio (carga objetiva) establecida por el legislador en tanto instrucción a los jueces para decidir en caso de *no liquet* [a menudo de manera desfavorable para la parte que tenía la carga de la prueba y desatendió dicha responsabilidad] (Prütting, H., 2010, p. 463).

4.- La teoría de las cargas probatorias dinámicas

No existe consenso respecto al origen y autor de esta teoría; para algunos escritores – como Avendaño - fue expuesta por primera vez por el destacado jurista inglés Jeremías Bentham (padre del utilitarismo) en el año 1823 (Avendaño, I., 2012 citado en Donaires, P., 2014). Para otros doctrinarios tiene su origen en el año 1984 en Argentina con el maestro Peyrano; pero en lo que sí existe concordancia es que en nuestro continente la teoría de las cargas probatorias dinámicas surgió en Argentina, y adquirió mayor publicidad a raíz de un complejo caso de responsabilidad por mala praxis médica (Corte Suprema, Buenos Aires) (Donaires, P., 2014).

Señala Bentham:

Entre las partes contrarias ¿a cuál se debe imponer la obligación de proporcionar la prueba? Esta cuestión presenta infinitas dificultades en el sistema procesal técnico. En un régimen de justicia franca y simple,

en un procedimiento natural, es muy fácil de contestar. La carga de la prueba debe ser impuesta, en cada caso concreto, a aquella de las partes que la pueda aportar con menos inconvenientes, es decir, con menos dilaciones, vejámenes y gastos. (...) Se dirá, es a la parte que inicia el juicio, que formula la alegación, a la que corresponde probar la veracidad de la misma, tal es el aforismo que se presenta por sí mismo y que, en apariencia, es muy plausible. Pero, por muy plausible que sea, la experiencia ha demostrado que cuanto más se la ha querido seguir, más se ha apartado del fin que se proponía y mayores han sido las dilaciones, los vejámenes y los gastos. En una palabra, dicho aforismo más ha servido para crear dificultades que para resolverlas (Bentham, J., citado en Donaires, P., 2014).

Para el maestro argentino Peyrano, “más allá del carácter de actor o demandado, en determinados supuestos la carga de la prueba recae sobre ambas partes, en especial sobre aquella que se encuentre en mejores condiciones para producirla” (Peyrano, J., 2004 citado en Donaires, P., 2014).

Según Groia, A. G. (2003), “la denominación “cargas probatorias dinámicas”, consiste en imponer el peso de la prueba en cabeza de aquella parte que por su situación se halla en mejores condiciones de acercar prueba a la causa, sin importar si es actor o demandado” (p. 21).

Asimismo, los defensores de esta teoría sostienen que su aplicación es de carácter excepcional, es decir, sólo en caso que la atribución clásica de la carga de la prueba (quien alega algo debe probarlo), resulte disfuncional o evidentemente injusta.

En este sentido, Peyrano, J. W. (2013) afirma, “la doctrina que nos ocupa no involucra una inversión probatoria total sino que se limita a operar sobre la acreditación del factor de atribución; manteniéndose en pie en lo demás el onus probandi estipulado ortodoxamente”.

También encontramos un comentario interesante en la exposición de motivos del Código General del Proceso de Colombia:

La carga de la prueba mantiene su concepción clásica, pero en determinados casos hay un desplazamiento a una especie de solidaridad dentro de la concepción liberal para que el otro que tiene la facilidad por motivos que no es necesario ni siquiera enunciar, ya que en cada caso y de conformidad con las reglas de la experiencia se llegará a la conclusión, a quién le quedaba más fácil probar un determinado hecho (Exposición de Motivos del Código General del Proceso de Colombia, 2012 citado en Donaires, P., 2014).

Cabe destacar de igual forma, el trabajo del profesor Bravo, P. (2013), quien sostiene que las reglas sobre la carga de la prueba son de naturaleza prescriptiva, general, selectiva y derrotable, esto último significa que una regla puede dejar de ser aplicada en sus propios términos en casos extraordinarios, indeterminables a priori. Argumenta que la generalización prescriptiva de la regla busca servir una "justificación subyacente" (de primer y segundo orden); y en el caso de la distribución de la carga probatoria, la justificación subyacente de primer orden es el criterio de "beneficio", al asignarse la carga a quien resulte favorecido con lo que quede probado en el proceso, y la justificación subyacente de segundo orden [trascendental] es elaborar un sistema inteligente de distribución de incentivos que asigne la carga de probar, de un modo tal, que los hechos se prueben; contrario sensu, la regla busca evitar que la carga de un hecho termine cayendo en manos de quién no está interesado en que ese hecho se pruebe, porque eso no lograría la meta final de que se prueben los hechos en el proceso. En este contexto, los casos de derrotabilidad son aquellas hipótesis en que se da un descuadre entre la generalización de la regla (extensión lingüística) y su justificación subyacente (propósito de la regla). Es de advertir que la regla general "el que alega algo debe probarlo" omite si acaso el que alega tiene en sus manos o no, o podría conseguir, la prueba para probar esa alegación; ante este tipo de circunstancias extraordinarias puede recurrirse a la carga dinámica (o "facilidad probatoria"), que es una especie de derrotabilidad también.

De esta forma, la doctrina de las cargas probatorias dinámicas propugna una visión flexible del *onus probandi* (caracterizado por su tradicional rigidez), buscando así la eficacia en el proceso, lo que se traduce en justicia.

Sub Capítulo III

La carga de la prueba en el Perú

Existen diversos preceptos sobre carga de la prueba en nuestro país, establecidos en leyes de carácter general y especial; y aunque la regla de partida es “quien alega algo debe probarlo”, no se descarta que existan disposiciones diferentes, o que se presenten casos peculiares donde proceda un tratamiento flexible.

El artículo 196 del Código Procesal Civil establece: “Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.

El artículo 282 del acotado señala:

El Juez puede extraer conclusiones en contra de los intereses de las partes atendiendo a la conducta que éstas asumen en el proceso, particularmente cuando se manifiesta notoriamente en la falta de cooperación para lograr la finalidad de los medios probatorios, o con otras actitudes de obstrucción. Las conclusiones del Juez estarán debidamente fundamentadas (Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, 1993).

Al respecto, Donaires, P. (2014) afirma:

En el caso peruano, la aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas en la jurisprudencia es notoria y plausible; sin perjuicio de ello, también es posible aplicar esta doctrina, invocando el artículo 282 del Código Procesal Civil, relativo a la presunción y conducta procesal de las partes (p. 14).

Por su parte, Campos, W. E. (2012-2013) no opina lo mismo:

Si bien es posible convenir en que el Código Procesal Civil contiene una norma afín a las ideas que sustentan la TCPD [teoría de las cargas probatorias dinámicas], esto es la norma prevista en el artículo 282, debe considerarse que la facultad ahí establecida no parece habilitar al Juez a fallar estableciendo criterios distributivos de la carga probatoria distintos e incluso contrarios a la regla establecida en el artículo 196 del mismo código, que contiene el principio general de distribución del onus probandi, pues el evaluar la mala conducta de alguna de las partes permite, en todo caso, que el Juez establezca indicios probatorios en contra de tal litigante, pero de modo alguno le permite exonerar a una de las partes de la carga de probar, desde que ello implicaría invertir la carga de la prueba en contra de lo previsto expresamente en nuestro ordenamiento procesal. (...) La existencia de diversos supuestos en los que la posibilidad de que la parte que tiene la carga de la prueba se vea imposibilitada de producir los medios de prueba necesarios a su interés porque las fuentes de prueba se encuentran en manos de la parte contraria, evidencian la conveniencia de la utilización, aunque limitada a estos casos excepcionales, de la TCPD. No obstante, a fin de que la misma sea aplicable de manera tal que asegure la seguridad jurídica y no se convierta en una herramienta que termine afectando el derecho de defensa en juicio de las partes, es necesario que sea regulada de manera expresa en la norma procesal, aunque, relevando su carácter excepcional y, a través de una fórmula que lejos de ser taxativa, brinde al Juez un margen de actuación que pueda ser adecuada a cada caso concreto (p. 212, 214).

La regulación expresa de las cargas probatorias dinámicas en nuestra legislación significaría un gran avance en el campo del Derecho Procesal, y despejaría cualquier duda sobre su legalidad; aunque cabe advertir que existe jurisprudencia nacional donde se aplica la TCPD en casos excepcionales.

El artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444 prescribe:

La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, y corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones (Ley 27444, 2001).

El artículo IV numeral 1.3 de la ley acotada señala que, en virtud al principio de impulso de oficio, las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

Jiménez, R. (2011) comenta:

El principio de impulso de oficio determina, precisamente, que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente (...) Es por ello que el principio de impulso de oficio constituye, además de un principio jurídico, un «insumo» para que la administración pública en general implemente todos los mecanismos de organización y simplificación administrativa que se encuentren a su disposición. De esta forma, las autoridades administrativas impulsarán de oficio el procedimiento y ordenarán la realización o la práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y la resolución de las cuestiones planteadas. Por lo tanto, la continuidad del procedimiento administrativo no dependerá del administrado, sino, esencialmente, de la autoridad administrativa (pp. 193, 194).

Como se observa, la noción de carga de la prueba presenta diferentes particularidades según se trate de un proceso civil o administrativo. En un procedimiento administrativo destacan características, como la no presencia de un juez, y el hecho de que, generalmente, una de las partes - la administración - es la que resuelve el caso en primera instancia a través de un acto administrativo. Así también, la carga de la prueba en el procedimiento administrativo se caracteriza por dos aspectos importantes; en primer lugar, la exigencia a la Administración Pública de impulsar el procedimiento hasta su

culminación, empleando para tal efecto todos los medios legales posibles; y en segundo lugar, la responsabilidad del administrado de presentar los medios probatorios que sean necesarios para la consecución de la finalidad del procedimiento.

1.- *Criterios jurisprudenciales.*

En el Perú existe jurisprudencia sobre la carga de la prueba que ofrece mayores luces para su adecuada interpretación y aplicación. A continuación se analizan dos ejecutorias que si bien corresponden a procesos de naturaleza judicial y constitucional, respectivamente, contienen instrucciones fundamentales, aplicables también - en lo pertinente - a un procedimiento de carácter administrativo.

En primer lugar se presenta la Sentencia en Casación N° 4445-2011, expedida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Se trata de un proceso de impugnación de acuerdos de asamblea de la Asociación de Comerciantes El Baratillo los Cuatro Suyos, seguido por María Jesusa Apaza Tiznado y otros contra Félix Churata Churata y otros; donde la ratio decidendi se centra en la siguiente premisa: En un proceso de impugnación de acuerdos de asamblea de una asociación, ante la sola afirmación de la parte actora en el sentido que la convocatoria no fue hecha conforme al estatuto, corresponde a la parte demandada acreditar lo contrario; pues, ésta, se encuentra en mejores condiciones para acreditar este extremo, debido a que tuvo la responsabilidad de hacer la citación correspondiente; esto, en aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas.

En esta resolución se exponen criterios relacionados a la carga de la prueba, destacándose los siguientes: el derecho constitucional a la prueba se encuentra implícitamente albergado en el derecho al debido proceso contenido en el artículo 139 inc. 3 de la Constitución Política del Perú. La regla general de la carga de la prueba contenida en el Código Procesal Civil, responde al carácter dispositivo que tiene el proceso civil en el Perú, basado en el principio en virtud del cual se confía a las partes la iniciación y desarrollo

del proceso, siendo que la carga de probar sus dichos y afirmaciones recae en las propias partes, lo cual significa que el demandante y el demandado son los primeros llamados a ofrecer y proporcionar los medios probatorios que respaldan y demuestran la veracidad de lo que dicen en la demanda y contestación de demanda, respectivamente. No obstante, se reconoce el hecho de que ante determinadas situaciones y circunstancias no siempre es posible aplicar la regla general, como por ejemplo cuando quien tiene la carga de probar se enfrenta a la prueba diabólica, mientras que la contraparte tiene fácil acceso a esos medios probatorios, pero como no la presentación de los mismos le beneficia, ya que después de todo no tiene la carga de probar y puede tomar partido de esta situación para ganar puntos en el proceso que probablemente le permitan obtener un resultado final favorable, ante la imposibilidad de comprobar sus alegaciones quien tiene la carga. Pero no se debe perder de vista la finalidad del proceso, que es resolver conflictos de intereses o eliminar una incertidumbre jurídica, en este contexto resulta adecuado aplicar la carga de la prueba dinámica en aras del principio de facilidad y de acceder a la verdad legal para dilucidar la controversia. Sin embargo, en un primer momento la teoría de la carga probatoria dinámica fue utilizada como una inversión probatoria que se tornó estática, pero posteriormente se fueron unificando conceptos para determinar que la carga dinámica probatoria debía ser aplicada siguiendo sus lineamientos y no a través de la petrificación de una regla de prueba (Resolución CAS. N° 4445-2011, 2012).

En segundo lugar, se presenta la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de enero de 2007, recaída en el expediente N° 1776-2004-AA/TC; se trata de una demanda de amparo que don Víctor Augusto Morales Medina interpone contra la Superintendencia de Banca y Seguros (hoy Superintendencia de Banca, Seguros y AFP), y contra la Administradora de Fondos de Pensiones (AFP) Unión Vida; alegando la vulneración de sus derechos constitucionales de petición y de libre acceso al Sistema Nacional de Pensiones (SNP). En este caso, además de otros temas, se examina la utilización de la prueba dinámica, estableciendo lo siguiente:

Se ha señalado prima facie que la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos. Frente a ello, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento [nótese que es factible hablar de la carga de la prueba tanto en un proceso como en un procedimiento], por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva. La doctrina de las cargas probatorias dinámicas interviene para responder a una concepción de un derecho dúctil y una concepción más dinámica del devenir del proceso. Cabe recordar que la prueba dinámica no es ajena a nuestro ordenamiento. Por ejemplo, se han utilizado en los siguientes supuestos: violación de derechos humanos (párrafo 70 de la sentencia del caso Paniagua Morales y otros, párrafo 65 de la sentencia del caso Durand y Ugarte y párrafo 63 de la sentencia del Caso Castillo Petruzzi, todas ellas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos), cumplimiento de condiciones de los trabajadores (artículo 27° de la Ley Procesal del Trabajo, Ley N.º 26636) e impugnación de pago de tasa en tributación municipal (sentencias recaídas en el Expediente N.º 0041-2004-AI/TC y en el Expediente 0053-2004-AI/TC). Asimismo, en el ámbito de protección del usuario, y basándose en la asimetría de información, se ha permitido la variación de la carga de la prueba, buscándose proteger al consumidor de la imposibilidad de probar que fue engañado o que recibió información insuficiente (punto 2 la Resolución N° 102-97-TDC-INDECOPI).

En el caso concreto del retorno, serán el Estado y la AFP los que deberán probar que informaron correctamente a cada grupo de afiliados que se adscribieron al SPP. En el procedimiento será la AFP la que establecerá, en primer lugar, si informó bien o mal, aunque es muy difícil que ella misma acepte tal responsabilidad. Por su parte, la SBS, con mayor grado

de independencia, por no participar del sistema pensionario directamente, sino únicamente a través de la supervisión, sí estará en capacidad de determinar la falta de quien corresponda. Pero por la naturaleza de sus funciones no estará en capacidad de fijar el grado de información existente en el ámbito pensionario, toda vez que la existencia de una información asimétrica requiere ser probada y analizada por un organismo especializado sobre la materia. Por tal razón, es necesario que Indecopi intervenga en el procedimiento, a través de un informe que emita sobre este grado de información, y que deberá ser explicado por el Estado y la AFP. Partiendo del artículo 39° (todos los funcionarios públicos están al servicio de la nación) y del artículo 139°, inciso 18) de la Constitución (obligación estatal de prestar colaboración en todo proceso en que sea requerido), esta capacidad de oficiosidad requerida será aceptada como medio probatorio esencial por parte de la SBS. Además, el artículo 76.1 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en lo referente a la colaboración entre entidades, permite que Indecopi y SBS tengan un grado tal de cooperación institucional que permita al primero brindar al segundo el informe que requiere a fin de permitir o no el retorno de un afiliado al SNP. Cabe anotar que según el artículo 2°, inciso a) del Decreto Ley N.º 25868, Ley de Organización y Funciones del Indecopi, este organismo debe ser el veedor de la prestación de servicios y analizar las prácticas de los agentes del mercado que afecten a los usuarios. Ahora bien que sea obligatoria su participación no significa que sea vinculante. El informe realizado por Indecopi se considera prácticamente como un peritaje, y su valor será el que la entidad decisoria le otorgue. Por ende, sólo de esta manera, consideramos que se podrá realizar un estudio concienzudo sobre el grado de información vertida sobre la práctica de afiliación masiva que existió en el país, y que tiene por fin proteger a las personas convenientemente (Sentencia del Tribunal Constitucional, en el Exp. N° 1776-2004-AA/TC, 2007).

En estos casos, tanto la Corte Suprema de Justicia como el Tribunal Constitucional atribuyen la carga probatoria a la parte demandada para

comprobar lo afirmado por la parte demandante, en una clara aplicación de las cargas probatorias dinámicas, esto debido a lo sumamente complicado que sería para la parte actora en el primer caso, demostrar que la convocatoria no fue hecha conforme al estatuto; y en el segundo caso, probar que no fue bien informada sobre las implicancias de afiliarse al Sistema Privado de Pensiones, hechos que pueden ser probados con mayor facilidad por los demandados al haber sido quienes tuvieron la obligación de efectuar la convocatoria a asamblea, y dar la debida información al público en general sobre los requisitos y efectos que implicaba afiliarse al Sistema Privado de Pensiones, respectivamente; en este sentido, es lógico suponer que éstos cuentan con la documentación y logística necesaria para demostrar sin mayor inconveniente que cumplieron con su deber y la manera cómo lo efectuaron. Exigir a los demandantes demostrar que algo no ha ocurrido (que la convocatoria no fue hecha conforme al estatuto, o que la AFP no informó bien sobre las consecuencias de afiliarse al SPP) configura la *probatio diabolica*; por lo tanto resultaba pertinente en ambos casos la aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, como acertadamente se dispuso.

De otro lado, esta doctrina también puede ser aplicada en un procedimiento administrativo por la autoridad competente, ello se colige cuando el Tribunal Constitucional señala: “En el procedimiento será la AFP la que establecerá, en primer lugar, si informó bien o mal, (...) es necesario que Indecopi intervenga en el procedimiento, a través de un informe que emita sobre este grado de información, y que deberá ser explicado por el Estado y la AFP”.

CAPÍTULO III

LA DUDA RAZONABLE

Sub Capítulo I

Aspectos generales

1.- *La importación para el consumo*

De conformidad con el artículo 47 de la Ley General de Aduanas (2008), las mercancías que ingresan o salen del territorio aduanero por las aduanas de la República deben ser sometidas a los regímenes aduaneros señalados en la Tercera Sección de esta ley; salvo las mercancías sujetas a tratados o convenios suscritos por el Perú, las cuales tienen un tratamiento especial.

En la Tercera Sección de la ley acotada, se establecen los regímenes aduaneros; entre los cuales están, el régimen de la importación para el consumo, de la reimportación en el mismo estado, de la admisión temporal para reexportación en el mismo estado, de la exportación definitiva, de la exportación temporal para reimportación en el mismo estado, de la admisión temporal para perfeccionamiento activo, de la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, del drawback, de depósito aduanero, del tránsito aduanero, del transbordo, entre otros.

Las mercancías que pueden ser objeto de duda razonable, son las destinadas a los regímenes de importación para el consumo, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo (Procedimiento INTA-PE.01.10a, 2010); no obstante, la mayor cantidad de casos se presentan en el régimen de importación para el consumo.

El artículo 49 de la Ley General de Aduanas (2008), define la importación para el consumo de la siguiente manera:

Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.

Asimismo, el Convenio de Kyoto define la importación para el consumo, en estos términos:

Régimen aduanero por el cual las mercancías importadas pueden ingresar y circular libremente en el territorio aduanero, luego del pago de los derechos e impuestos a la importación eventualmente exigibles y el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras necesarias (Convenio de Kyoto, citado en Cosio, F., 2007, p.420).

2.- La Declaración Aduanera de Mercancías (DAM)

Anteriormente era denominada Declaración Única de Aduanas (DUA). Es un formulario en el cual se declara información relacionada a las mercancías que son destinadas a un régimen aduanero; y está compuesto por tres partes: Formato A, Formato B, y Formato C. El despachador de aduana transmite electrónicamente al sistema de la Aduana, la información declarada en la DAM.

El Formato A de la DAM contiene los datos generales del régimen aduanero solicitado a despacho. Asimismo contiene los datos generales de la primera serie; si existieran varios tipos mercancías, se deben declarar en series independientes; en tal caso, a partir de la serie 2 se utiliza el Formato A1.

El Formato B de la DAM contiene los datos de la transacción relativa a las mercancías, de corresponder. Asimismo contiene de manera más detallada

las características de las mercancías; en caso existan más de dos series, se declaran las adicionales en el Formato B1.

El Formato C de la DAM contiene la información sobre los derechos de aduana y tributos liquidados; de corresponder.

Cosio, F. (2007) señala:

La Declaración de Aduanas tiene naturaleza de Declaración Jurada o de Documento Público y en consecuencia produce efectos jurídicos. Los efectos que de ella derivan van a motivar prácticamente el total de las relaciones jurídicas entre la Aduana y los particulares (salvo los derivados de las incidencias del pre-despacho y los delitos aduaneros) (p. 404).

El Instructivo INTA-IT.00.04, Declaración Aduanera de Mercancías –DAM (2010), establece las pautas para la correcta declaración de mercancías en la DAM.

Cabe señalar que no todos los regímenes aduaneros utilizan para su tramitación una DAM, pero sí la mayoría, entre ellos, los regímenes de importación para el consumo, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

El valor en aduana de una importación para el consumo (u otro régimen) se declara en la casilla 6 del Formato A de la DAM.

Adicionalmente, los países Miembros de la Comunidad Andina exigen al importador la “Declaración Andina del Valor – (DAV)”, para la determinación del valor en aduana.

3.- El valor en aduana

El valor en aduana de las mercancías importadas constituye la base imponible para la liquidación de los derechos arancelarios, y demás tributos correspondientes. Es declarado en la casilla 6 del Formato A de la DAM, de la siguiente manera:

Cuadro 2: Casilla 6 del Formato A la DAM

6	VALOR ADUANA	6.1 FOB	6.2 Flete	6.3 Seguro	6.4 Total Ajustes	6.5 Valor Aduana
---	--------------	---------	-----------	------------	-------------------	------------------

Fuente. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (s.f).

En la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM), el valor en aduana se disgrega en los siguientes conceptos: valor FOB, flete, seguro, y ajustes que correspondan conforme al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC. En la casilla 6.5 del Formato A de la DAM se consigna el resultado de la suma de los anteriores conceptos.

El Valor FOB (Incoterm) comprende todos los costos y gastos de la mercancía hasta que la misma está a bordo de la nave. El flete es el costo del medio de transporte utilizado desde el puerto de embarque del país de origen hasta el puerto o lugar de importación. El seguro es el valor de la prima del seguro contratado para el transporte de la mercancía, y en caso de haberlo contratado se asigna un valor de tabla. Adicionalmente, pueden haber ajustes del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC, derivados por ejemplo, del pago de regalías, cánones, derechos de licencia, etc., que no estén comprendidos en los anteriores conceptos. Todos estos elementos deben ser declarados como valor en aduana por corresponder al valor de transacción conforme al Acuerdo del Valor de la OMC.

Comenta Ortega, L. E. (2012) que el valor en aduana se distingue del valor comercial, precisamente porque el valor en aduana es aquel que determina la administración aduanera en aplicación del Sistema de Valoración vigente y, el valor comercial es el que figura en la factura comercial de compra-venta

internacional, como precio transigido producto de la negociación de las partes (p. 17). A ello cabe agregar que en algunos casos puede suceder que el precio de la factura coincida con el valor en aduana.

Sub Capítulo II

La valoración aduanera

1.- Aspectos básicos

La palabra valor deriva del latín **valere** que significa “ser fuerte”; y la palabra valoración está formada con raíces latinas y quiere decir “acción y efecto de atribuir un precio o mérito”, sus componentes léxicos son: valere (permanecer en plenitud de fuerza, salud y vigor), más el sufijo – ción (acción y efecto) (Diccionario Etimológico, 2014)

Según el Diccionario de la lengua española - DRAE (2014), la palabra valor comprende varios significados, entre ellos, el grado de utilidad o aptitud de las cosas para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite; la cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente.

Sánchez, J. I. (2007) señala que, “el valor de una cosa está determinado principalmente por el grado de utilidad de la misma, su equivalencia respecto a otra, la necesidad que se tenga sobre ella y el forcejeo entre las partes por la transferencia de su propiedad” (p. 22).

Por otro lado, la Aduana es una institución pública con facultades para controlar el ingreso, permanencia y salida de personas y mercancías, dentro de su territorio aduanero; asimismo es competente para aplicar la legislación aduanera, recaudar los derechos arancelarios y demás tributos que resulten aplicables.

Dicho esto, en términos generales la valoración aduanera es la acción mediante la cual se atribuye un precio a los bienes sometidos a control aduanero.

1.1. Historia. La valoración aduanera es un tema que siempre ha estado directamente relacionado con la política de los Estados y el comercio internacional; transcurriendo desde una práctica muy simple y discrecional, hasta el empleo de técnicas sofisticadas para asignar un valor en aduana a las cosas que ingresan a un territorio aduanero.

Hasta el siglo XVII no se percibió la necesidad de lograr una definición de valor de las mercancías, ni de una normativa para la valoración aduanera, ya que las mercancías sometidas a los derechos arancelarios eran pocas y de naturaleza muy simple, aunado al hecho de que, los entonces recaudadores de impuestos, al contar con poderes casi absolutos, no tenían más dificultad que la de confeccionar una lista de bienes, a los que, arbitrariamente les atribuían unos determinados valores y sobre ellos aplicaban los derechos señalados.

Con el descubrimiento de América y el ingreso de nuevos productos en el mercado europeo, los aranceles de la época y los sistemas para establecer las bases impositivas quedaron obsoletos e inservibles.

En el año 1660 se promulga en Inglaterra la primera disposición legislativa de que se tiene noticia, en materia de una base legal para la liquidación de los derechos ad valorem, que consistió en obligar a los importadores de aquellas mercancías que no figuraban en el *Book of rates* [Arancel de los derechos de aduana] a declarar bajo juramento el “valor o precio” a la Aduana. Así, se admitía que tal valor o precio correspondía al de cotización corriente en el puerto de llegada, antes de pagar los impuestos. Posteriormente, se estableció un procedimiento denominado *Price at the candle* (sólo para determinados artículos), que consistía en fijar, como valor de las mercancías que se vendían en pública subasta, el

precio más alto que se hubiera alcanzado hasta el momento en que se consumiera una pulgada de una vela.

Ya en aquel tiempo era bien conocido el fraude originado por la falsa declaración de valores, y de ahí que en muchos países cayó en desuso el “juramento a la Aduana”. Se ingeniaron diversos métodos para enfrentar estos fraudes, como el derecho concedido a la Aduana de comprar las mercancías al precio declarado bajo juramento o a este precio aumentado en un porcentaje determinado. Sin embargo, las dificultades que representaba usar este derecho –espacio, conservación, organización de ventas, etc.- hicieron que los países que en distintas épocas lo utilizaron – Bélgica, Estados Unidos de Norte América, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega y España- tuvieran que abandonarlo. Fue luego, con la llegada del proteccionismo y la elevación consiguiente de los derechos *ad valorem*, cuando la Administración Aduanera, como defensa contra la habilidad o mala fe de ciertos importadores, sintió la ineludible necesidad de forjar legalmente una definición precisa y completa del valor de las mercancías en la importación.

Diversas fueron las causas que contribuyeron a través de los años a un perfeccionamiento de la técnica de valoración; uno de los motivos importantes fue el cambio de carácter de los derechos arancelarios, que mientras tuvieron un matiz puramente recaudador o fiscal, resultaban más apropiados y de más sencilla aplicación los específicos que recaían en las unidades físicas de las mercancías importadas, o sus equivalentes *ad valorem*, liquidados sobre unos valores tipo, previamente señalados por la Administración Aduanera; pero el desarrollo industrial y el paulatino establecimiento de derechos proteccionistas, con un propósito claramente económico, hicieron ver las ventajas de la imposición *ad valorem*, que se fue generalizando en los distintos países, con tipos bastante elevados (“Valor en aduana de las mercancías”, 2012).

Por su parte, Sánchez, J. I. (2007) comenta:

Las técnicas de la valoración aduanera son de vieja data. Se tiene conocimiento de los primeros intentos por aplicarla poco después de la Segunda Guerra Mundial, cuando los países seriamente deteriorados como resultado de la misma, intentaban rehacer sus economías a través de la intensificación del intercambio de mercancías, pero buscando a la vez, una forma de protección que garantizara la recaudación debida. Por esa época, se trataba de un comercio cerrado con Estados paternalistas frente a la introducción de mercancías extranjeras, y por lo tanto, los sistemas de valoración aduanera buscaban fundamentalmente salvaguardar los intereses nacionales sin importar la clase de instrumentos a utilizar para lograrlo; inclusive cayendo a veces en la arbitrariedad administrativa, cuando en un afán protector y recaudador, se aplicaban procedimientos artificiales para elevar las bases gravables, aunque sin desconocer que del otro lado, a veces el administrado pretendía rebajar la misma base, inclusive por medios engañosos, para pagar menos impuestos y derechos con motivo de la importación (pp. 17-18).

En el año 1947 se celebró en La Habana - Cuba, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, con el propósito de favorecer la expansión de la producción, intercambio y consumo de mercancías. Dicho evento contó con la presencia de representantes de más de 50 Gobiernos (incluido el Perú); ahí se redactó la *Carta de La Habana para una Organización Internacional del Comercio*, documento que por diversas razones nunca entró en vigor. No obstante, en ese mismo año se negoció el GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), que traducido al español es el “Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, el cual fue suscrito por 23 países y entró en vigencia el año 1948. Dicho Acuerdo tuvo como propósito contribuir al logro de objetivos tales como niveles de vida más altos; la consecución del pleno empleo y de un nivel elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva; la utilización completa de los recursos mundiales y acrecentamiento de la producción y de los intercambios de

productos. Este Acuerdo recoge en lo sustancial el capítulo sobre Política Comercial de la Carta de La Habana; y su artículo VII está referido al tema de la *Valoración en aduana*, en el que se establecen los principios generales de valoración. El GATT es un foro donde se han realizado 8 rondas de negociaciones, siendo la primera, la Ronda de Ginebra (1947), y la última, la Ronda de Uruguay (1986-1994), la cual concluyó con la suscripción del Acta Final en Marrakech- Marruecos el 15 de abril de 1994, donde se arribaron a diversos acuerdos, entre ellos, la creación de la Organización Mundial del Comercio (que sustituye al GATT), y el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Cabe señalar que algunos autores, como Rolando Cordera y Clemente Ruiz, consideran que el GATT se creó con la finalidad de imponer al mundo el “libre comercio”, ante la necesidad de los Estados Unidos de Norteamérica de dar salida a sus capitales y a sus mercancías, para sostener su ritmo de crecimiento y su nivel de empleo. Además podía competir satisfactoriamente con cualquier país industrializado, pues contaba con un elevado nivel tecnológico, y su aparato productivo no había sido afectado por la guerra; sólo necesitaba entonces el libre acceso a todos los mercados internacionales y el seguro aprovisionamiento de materias primas, lo cual era posible con la liberación del comercio (Cordera, R.; Ruiz, C., y Ruiz, P., 1979 citado en Álvarez, J., p. 111).

Sánchez, J. I. (2007), manifiesta:

Ahora se tienen [por lo general] economías abiertas al comercio internacional, donde cada vez se exige más la eliminación de barreras y obstáculos al libre intercambio, sin perjuicio de que las aduanas puedan aplicar los controles y correctivos que sean estrictamente necesarios. Dentro de este nuevo estado de cosas, las técnicas no tan técnicas de mediados del siglo pasado, no resultaban prácticas bajo ningún punto de vista, de ahí que se

hiciera necesario el estudio y desarrollo de nuevos procedimientos que estuviesen conformes con las nuevas tendencias de la mercantilización, lo que implicaba más flexibilización que protección, con el propósito de no entorpecer la nueva dinámica del comercio internacional (pp. 18).

En efecto, en la medida que el GATT (hoy OMC) se fue consolidando, se ha venido pasando paulatinamente de un sistema proteccionista hacia un modelo de liberalización del comercio mundial. Las reglas de valoración, que otrora eran arbitrarias, imprecisas y ficticias, ahora son más predecibles y objetivas en la mayoría de países que participan activamente en el comercio exterior, siendo el precio declarado como el realmente pagado por las mercancías importadas (valor de transacción), generalmente aceptado *prima ratio* como el valor en aduana, sin perjuicio de los ajustes - preestablecidos legalmente - que correspondan.

1.2. Definición y características. La valoración aduanera es el acto por el cual se determina el valor en aduana de una mercancía importada, a efectos de (sobre dicha base) calcular los derechos arancelarios y demás impuestos que le sean aplicables. Este sistema de valoración se rige por normas nacionales e internacionales, que regulan las formalidades y métodos a emplear en su desarrollo.

Fernando Cosio, afirma:

La valoración aduanera es la técnica aduanera que permite determinar cuál es el valor de la mercancía para efectos del cálculo de los impuestos aduaneros y que en el lenguaje tributario puede denominarse como “base imponible” o base de cálculo del tributo. Dicha técnica debe efectuarse en cumplimiento de una serie de principios y normas contenidos en las Definiciones de Valor contenidas en los acuerdos supranacionales y en las legislaciones nacionales (Cosio, F., 2002 citado en Alva, C., 2014, p. 436).

Asimismo, Silva, L. M. (2014) señala:

El propósito central de la valoración aduanera es la correcta determinación de la base imponible, siguiendo reglas de carácter local e internacional, para la aplicación de los derechos de aduana, impuestos y demás recargos aplicados a mercancías que son objeto de nacionalización (p. 171).

Ojeda, L. (2014) sostiene:

La valoración aduanera en la importación de mercancías es clave a los efectos de la determinación de la base imponible para el cálculo de los derechos y tributos de importación, tiene como propósito establecer un sistema de valoración equitativo, uniforme y neutro, que sea conforme con la realidad del comercio y excluya la posibilidad de utilizar valores en aduanas arbitrarios y ficticios (p. 584).

En palabras de Zagal, R. (2008) “La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas” (p. 249).

No cabe duda de la importancia de la valoración aduanera en el campo político, social y económico de los Estados. El libre comercio beneficia tanto a la parte que vende como a la que compra, en un ciclo virtuoso que busca satisfacer las necesidades humanas y optimizar la calidad de vida; por ello, la existencia de un comercio fluido y sin barreras extremas a nivel mundial beneficia a toda las naciones y genera desarrollo sostenido. En este sentido, Castillo, I (2014) opina que el tema de la valoración aduanera se torna cada vez más relevante, y un mal manejo del mismo podría ocasionar trabas en el ingreso de mercancías al país, desincentivar la inversión e incluso vulnerar principios como el de Facilitación del Comercio Exterior, Predictibilidad, Seguridad Jurídica, entre otros (p. 507).

Entre las principales características de la valoración aduanera destacan:

- Sirve para determinar la base imponible de los tributos a la importación.
- Se basa en datos objetivos y cuantificables.
- En primera instancia el valor en aduana – que es el primer fruto de la valoración aduanera - es declarado por el importador; y en segunda instancia es verificado (aceptado) o determinado (ajustado) por la Aduana.
- Está regida por normas nacionales e internacionales.

A ello, cabe agregar lo manifestado por Sánchez, J. I. (2007) en el sentido que la valoración aduanera, conforme a la debida técnica y control, garantiza una sana competencia entre mercancías extranjeras y mercancías domésticas (p. 23).

1.3. Los Incoterms. El valor de las mercancías importadas comprende una serie de costos y gastos realizados desde su fabricación en el país de origen hasta su entrega en el país de destino. Por ello, a fin de establecer el valor en aduana es preciso identificar los conceptos que lo conforman. Para efectuar un desglose estandarizado de la cadena logística del comercio internacional resulta necesario fijar reglas de tiempo y espacio que dividan etapas concretas, las que servirán como puntos de referencia en las negociaciones y en la valoración aduanera; los Incoterms son esas reglas.

Incoterms es el acrónimo de las palabras inglesas *international commercial terms*, que en español se traduce “términos internacionales de comercio”. Acosta, F. (2005) señala que los Incoterms “son un conjunto de reglas aprobadas por la Cámara de Comercio Internacional de París y permiten una fácil interpretación de los

principales términos empleados en los contratos de compraventa internacional” (p. 9). Cabe señalar que los Incoterms no son leyes, y son de uso voluntario.

Cabrera, A. (2013) sostiene que por medio de la aplicación de los Incoterms se determinan las principales obligaciones de las partes vendedora y compradora, los costes atribuibles a cada parte en relación con el transporte y el resto de los eslabones de la cadena logística, la obligación de realizar los despachos de aduanas, y el momento de la entrega y la transmisión de riesgos de la parte vendedora a la compradora (p. 14).

La Cámara de Comercio Internacional (CCI), creó los Incoterms en el año 1936, asimismo se encarga de su publicación y actualización, siendo la versión más reciente la del 2010 que entró en vigencia el 1 de enero de 2011, sustituyendo a la versión 2000. La actual versión contiene 11 términos comerciales:

Cuadro 3: Incoterms 2010

INCOTERMS 2010		
EXW	EX WORKS	EN FÁBRICA
FCA	FREE CARRIER	LIBRE TRANSPORTISTA
FAS	FREE ALONGSIDE SHIP	LIBRE AL COSTADO DEL BUQUE
FOB	FREE ON BOARD	LIBRE A BORDO
CFR	COST AND FREIGHT	COSTO Y FLETE
CIF	COST INSURANCE & FREIGHT	COSTO, SEGURO Y FLETE
CPT	CARRIAGE PAID TO	FLETE PAGADO HASTA
CIP	CARRIAGE INSURANCE PAID TO	FLETE Y SEGURO PAGADO HASTA
DAT	DELIVERED AT TERMINAL	ENTREGA AL TERMINAL
DAP	DELIVERED AT PLACE	ENTREGA EN LUGAR
DDP	DELIVERED DUTY PAID	ENTREGAR EN DESTINO CON DERECHOS PAGADOS

Fuente. Comercio y Aduanas.com.mx (s.f).

2.- Marco normativo

2.1. Antecedentes. Las disposiciones normativas sobre valoración aduanera a nivel internacional, básicamente tienen sus antecedentes en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio- GATT; el cual nació como producto de las negociaciones multilaterales en la Ronda de Ginebra del año 1947.

En el artículo VII de este Acuerdo se establecen los principios generales de valoración, entre los cuales destacan los siguientes:

2. a) El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.
- b) El "valor real" debería ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. (...) (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT, 1947)

También cabe mencionar como un antecedente importante (aunque no se trata de un instrumento del GATT), al “Convenio sobre el Valor en Aduana de las mercancías” también conocido como la *Definición del Valor de Bruselas* (DVB), que entró en vigencia el 28 de julio de 1953. La DVB se basaba en el “valor normal” de las mercancías.

Sánchez, J. I. (2007) afirma:

“La Definición del Valor de Bruselas definía una noción teórica del valor muy propia de la época, y en consecuencia altamente

proteccionista, cayendo incluso en tratamientos alejados de la realidad comercial. Este Convenio es el que define por primera vez una norma y procedimientos sobre valoración formalmente establecidos” (p. 40).

Sandoval, L. A. (2006) comenta que, economías grandes como Estados Unidos y Canadá nunca aceptaron el sistema de la DVB, por ser muy teórico y no privilegiar el precio de la propia transacción; esto conllevaría a buscar un nuevo sistema de valoración aduanera que sea aceptado por la mayoría de países.

En la ronda del GATT, Ronda de Tokio de 1979, se abordó la problemática de que la DVB no había logrado convertirse en un sistema universal de valoración aduanera, y se estableció un nuevo sistema de valoración aduanera denominado “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, el cual contiene como uno de sus principios fundamentales el establecimiento del valor de transacción como base para la valoración en aduana de las mercancías, en la mayor medida de lo posible [noción positiva del valor] (p. 58).

En la octava ronda de negociaciones del GATT (Ronda de Uruguay, 1986-1994), se creó la Organización Mundial del Comercio – OMC, y también se celebraron diversos convenios, entre ellos, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (vigente), que sustituye al Acuerdo del Valor del GATT 1979.

2.2. El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Es también denominado *Acuerdo del Valor de la OMC*, o *Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC*; se encuentra vigente, y está compuesto por 24 artículos, 3 anexos y una introducción general. Contiene disposiciones sobre la metodología a emplear para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas;

estableciendo que el *valor de transacción* es la primera base para la determinación del valor en aduana, y sólo en caso que no pueda determinarse conforme a esta regla, se podrá recurrir a los siguientes métodos preestablecidos. En el Acuerdo se establece 6 métodos de valoración, que deben ser aplicados en forma sucesiva y excluyente, a saber:

- Primer Método : Valor de Transacción de las mercancías importadas (“Valor de Transacción”)
- Segundo Método : Valor de Transacción de mercancías idénticas
- Tercer Método : Valor de Transacción de mercancías similares
- Cuarto Método : Valor Deductivo
- Quinto Método : Valor Reconstruido
- Sexto Método : Último Recurso

El Perú se adhirió a la Organización Mundial del Comercio, y por ende al Acuerdo del Valor de la OMC, mediante Resolución Legislativa N° 26407 de fecha 16 de diciembre de 1994, que entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

2.3. Otras normas. Si bien la norma principal sobre valoración aduanera es el Acuerdo del Valor de la OMC, existen otras normas nacionales y supranacionales que regulan esta materia, todas en concordancia con el referido Acuerdo. Entre estas normas destacan las siguientes:

- *Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado*; es una de Decisión Ministerial que forma parte de los Acuerdos de la OMC suscritos en la Ronda de Uruguay. Vigencia en Perú: a partir del 1 de enero de 1995.
- *Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas.-* Aprobada por la Comisión de la Comunidad Andina. Vigencia en Perú: a partir del 1 de enero de 2004.

- *Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571.-* Aprobada por la Secretaría General de la Comunidad Andina. Vigencia en Perú: a partir del 27 de julio de 2014.
- *Resolución 1456, Casos Especiales de Valoración Aduanera.-* Aprobada por la Secretaría General de la Comunidad Andina. Vigencia en Perú: a partir del 01 de mayo de 2012.
- *Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprueba el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.* Vigencia en Perú: a partir del 30 de diciembre de 1999.
- *Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (Versión 6).* Vigencia en Perú: a partir del 1 de octubre de 2010.

3.- Los métodos de valoración

El Acuerdo del Valor de la OMC establece 6 métodos de valoración para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. La aplicación de estos métodos es sucesiva y excluyente.

3.1. Primer método de valoración: “Valor de Transacción”. El método del valor de transacción de las mercancías importadas, es comúnmente denominado “primer método” o “método del valor de transacción”. También se le denomina “método principal”.

Según este método, el valor en aduana es el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.

Valor en aduanas (Art. 1 OMC)	= valor de transacción (precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada + ajustes del art. 8)
-------------------------------------	---

A efectos de determinar el valor en aduana conforme al primer método, se deben observar una serie de condiciones y elementos. El artículo 1 del Acuerdo define este método y establece las condiciones que deben concurrir; y el artículo 8 establece los elementos que se deben considerar.

El artículo 1 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias [condiciones]:

- a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:
 - i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
 - ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
 - iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
- b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

- c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y
 - d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.
2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.
- b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;
- ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;
- iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

- c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.

El artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:
 - a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
 - ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
 - iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:
- i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
 - ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
 - iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
 - iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

- c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;
 - d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor;
2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:
- a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
 - b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
 - c) el costo del seguro.

[El Perú incluye en el valor en aduana, todos estos elementos]

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.
4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá

incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

Si bien las disposiciones establecidas en estos artículos, a primera vista pueden no resultar fáciles de entender, por varios aspectos, como el empleo de una terminología especializada; la existencia de conceptos muy generales con amplio margen de interpretación; la presentación de situaciones y elementos múltiples, etc.; existen una serie de normas y directrices que reglamentan y explican con mayor detalle la aplicación, no sólo del primer método sino de todos los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC; tales como las notas interpretativas incorporadas en el Anexo 1 del mismo Acuerdo; las normas de la Comunidad Andina sobre valoración aduanera; las opiniones consultivas, comentarios y notas explicativas del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA, etc.; todo lo cual guarda estricta concordancia con las disposiciones del Acuerdo.

En este sentido, un tema que resulta importante en el análisis para la aplicación del primer método de valoración, es el relacionado a la *compraventa internacional de mercancías*. Cuando en el artículo 1 del Acuerdo del Valor de la OMC se emplea los términos “valor de transacción”, “precio realmente pagado o por pagar”, “exportación” e “importación”; se sobrentiende la existencia de una compraventa internacional de mercancías. Es más, en algunos párrafos del artículo se hace referencia directa a los términos “venta”, “vendedor” o “comprador”.

En el artículo 2 literal q) de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), se define la Venta como una “operación de comercio mediante la cual se transfiere la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio”. Asimismo, en el artículo 6 del citado reglamento se establece que el método del valor de transacción sólo podrá aplicarse si la importación se realiza obligatoriamente como resultado de una venta, entendida ésta según la definición expuesta; caso contrario se deberá recurrir a los siguientes

métodos de valoración. También enumera una relación no taxativa de casos en que no existe venta, entre los cuales están, los suministros gratuitos, como regalos, donaciones, muestras, artículos publicitarios; mercancías importadas en consignación; el trueque en su forma pura, cuando la transacción no se exprese en términos monetarios, ni se disponga de datos objetivos y cuantificables para determinar los elementos constitutivos de la venta; etc.

Murga, M. (s.f.), sostiene:

La utilización de este método principal de valoración implica la obligatoriedad de que la importación se realice como consecuencia de una venta. Si estas no existiesen, como por ejemplo, en el supuesto de mercancías alquiladas o importadas en consignación, el procedimiento del valor de transacción no podría aplicarse y había que recurrir, sucesivamente, a los demás métodos previstos en el Acuerdo (p. 9).

Asimismo, cabe señalar que la prueba principal de la existencia de una venta internacional de mercancías, es la factura comercial (invoice), por lo que su presentación es indispensable para la aplicación del primer método de valoración; documento que además debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), y el artículo 5 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999).

3.2. Segundo método de valoración: “Valor de Transacción de Mercancías Idénticas”. En caso no pueda determinarse el valor en aduana conforme al método del valor de transacción, se deberá recurrir al segundo método de valoración; en cuya virtud, el valor en aduana es el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Valor en aduanas (Art. 2 OMC)	= valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración (iguales en características físicas, calidad, prestigio comercial)
--	--

El artículo 2 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1.
 - a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
 - b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.
2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas

consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

El artículo 15, numeral 2, literal a, del Acuerdo del Valor de la OMC (1994), señala:

Se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

Al evaluar la aplicación de este método, la Aduana debe verificar en su base de datos, si cuenta o no con referencias de valor de mercancías idénticas a la que es objeto de valoración.

El artículo 25 de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas (2003), prescribe:

Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. (...)

Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que tratan los artículos 2, 3 y 7 del Acuerdo, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para cada método.

3.3. Tercer método de valoración: “Valor de Transacción de Mercancías Similares”. En caso ninguno de los métodos anteriores pueda ser aplicado, se deberá recurrir al tercer método de valoración; en cuya virtud, el valor en aduana es el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Valor en aduana (Art. 3 OMC)	=	valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración (características y composición semejantes)
---------------------------------	---	--

El artículo 3 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
- b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que

aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.
3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

El artículo 15, numeral 2, literal b, del Acuerdo del Valor de la OMC (1994), señala:

Se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Por otro lado, al evaluar la aplicación del tercer método, la Aduana debe verificar en su base de datos, si cuenta o no con referencias de valor de mercancías similares a la que es objeto de valoración.

Si perjuicio de ello, de conformidad con el numeral 2 de la Introducción General del Acuerdo del Valor de la OMC, cuando el valor en aduana no pueda determinarse conforme al primer método, se deben celebrar

consultas entre la Aduana y el importador a fin de establecer una base de valoración para determinar si es aplicable el segundo o tercer método de valoración.

Sánchez, J. I. (2007) comenta:

(...) si no fue posible la aplicación del método principal, será necesario utilizar un valor de transacción previamente aceptado por la Aduana para mercancías idénticas o para mercancías similares, exportadas en el mismo momento, en el mismo nivel comercial y, sustancialmente, en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración (p. 160).

El artículo 13 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) establece los requisitos que debe cumplir la mercancía tomada como referencia para la aplicación del segundo o tercer método; entre los cuales están, que reúna las características establecidas en el Acuerdo del Valor de la OMC para ser considerada como mercancía idéntica o similar, que sea exportada al Perú en el mismo momento o en uno aproximado, que haya sido vendida al mismo nivel comercial y sustancialmente en la misma cantidad, o en todo caso debe probarse con datos objetivos que tales diferencias no han influido en el precio y que sea posible efectuar el ajuste respectivo en caso de existir diferencias entre los costos y gastos de transporte y seguro.

3.4. Cuarto método de valoración: “Valor Deductivo”. En caso ninguno de los métodos anteriores pueda ser aplicado, se deberá recurrir al cuarto método de valoración, que es el método del *valor deductivo*, también conocido como “valor sustractivo”. Según este método, para hallar el valor en aduana se debe partir del precio en que las mercancías importadas u otras idénticas o similares son vendidas en el país de importación. A dicho precio se le deduce (resta) todos los conceptos que no formen parte del valor de transacción, los cuales están detallados en

el literal a) numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo del Valor de la OMC. El resultado de esta resta, es el valor en aduana.

Valor en aduana (Art. 5 OMC)	= precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas u otras idénticas o similares (-) elementos del literal a) numeral 1 del art. 5
---------------------------------	---

El artículo 5 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. a) Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, con las siguientes deducciones:
 - i) las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase;
 - ii) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador;

iii) cuando proceda, los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del artículo 8; y

iv) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.

b) Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.

2. Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes compran las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1.

Asimismo, el artículo 45 numeral 3 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014) prescribe:

Los datos para aplicar este método [cuarto] se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador.

Los precios de venta reportados por el importador, deberán estar soportados en las respectivas facturas de venta interna, conforme lo dispone la legislación nacional. Las deducciones que se efectúen, deberán basarse en datos objetivos y cuantificables debidamente respaldados documentalmente.

Por ningún motivo podrán tomarse, a efectos de la utilización de este método, valores que sean arbitrarios o ficticios.

3.5. Quinto método de valoración: “Valor Reconstruido”. En caso ninguno de los métodos anteriores pueda ser aplicado, se deberá recurrir al quinto método de valoración: *valor reconstruido*. Este método opera a la inversa que el deductivo, es decir, mientras que éste parte del precio de venta de la mercancía importada en el mercado nacional para ir efectuando deducciones hasta llegar al valor de transacción (de más a menos); el método del valor reconstruido se retrotrae a los orígenes de la fabricación de la mercancía, y a partir de ahí se van agregando los elementos que conforman el valor de transacción (de menos a más).

Cabe señalar que la aplicación de los métodos cuarto y quinto por regla general es en orden consecutivo; sin embargo, dada la complejidad de estos métodos, el Acuerdo del Valor de la OMC en su artículo 4, acoge la posibilidad de que a petición del importador pueda invertirse el orden

de su aplicación, es decir, primero evaluar la aplicación del quinto método; y luego, si éste no prospera, evaluar el cuarto método).

Valor en aduanas (Art. 6 OMC)	= costo de los materiales y de la fabricación de las mercancías importadas + valor agregado por la venta internacional + ajustes del párrafo 2 del art. 8
-------------------------------------	---

El artículo 6 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. El valor en aduana de las mercancías importadas determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:
 - a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;
 - b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;
 - c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8.
2. Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido.

Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.

Con relación al método del valor reconstruido, el artículo 47 numerales 4 y 5 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014) establece:

4. La información contable que se requiera debe estar conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
5. La utilización de este método se limitará, en general, a las ocasiones en que el comprador y vendedor estén vinculados y el productor esté dispuesto a comunicar a la Administración Aduanera los datos necesarios sobre los costos, así como a conceder facilidades para todas las comprobaciones posteriores que pudieran ser necesarias.

De otro lado, el artículo 3 penúltimo párrafo de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014) señala:

El orden de aplicación de los métodos cuarto y quinto indicados en el presente artículo puede ser invertido, si lo solicita el importador y lo acepta la Administración Aduanera. En este caso, cuando se haya agotado la aplicación del Método del Valor Reconstruido corresponderá aplicar el Método del Valor Deductivo.

Sobre la aplicación de este método de valoración, Zagal, R. (2008) comenta:

Con arreglo al valor reconstruido, que es el método más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación (p. 257).

3.6. Sexto método de valoración: “Último Recurso”. En caso ninguno de los métodos anteriores pueda ser aplicado; se deberá recurrir al sexto método de valoración: *último recurso*. Mediante este método el valor en aduana se determina aplicando (de manera sucesiva y excluyente) los métodos anteriores, pero de manera razonablemente flexible; y cuando ello tampoco sea posible, se pueden emplear criterios y procedimientos razonables.

Valor en aduana (Art. 7 OMC)	=	aplicación del primer al quinto método de valoración de manera razonablemente flexible; o en su defecto, aplicación de criterios razonables
---------------------------------	---	---

El artículo 7 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

1. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 6 inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

2. El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:
 - a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
 - b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
 - c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
 - d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
 - e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;
 - f) valores en aduana mínimos;
 - g) valores arbitrarios o ficticios.
3. Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.

Asimismo, la Nota al Artículo 7 del referido Acuerdo señala:

1. En la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 deberán basarse en los valores en aduana determinados anteriormente.

2. Los métodos de valoración que deben utilizarse para el artículo 7 son los previstos en los artículos 1 a 6 inclusive, pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7.

El artículo 48 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), prescribe:

1. Para la valoración de las mercancías mediante la aplicación de este método, deben tenerse en cuenta las disposiciones del artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su Nota Interpretativa.
2. En la mayor medida posible, los valores en aduana que se determinen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, deberán basarse en los valores en aduana determinados en aplicación de los métodos anteriores.
3. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos indicados en los numerales 1 a 5 del artículo 3 de la Decisión 571, desarrollados en los capítulos I y II del presente título, se aplicará el método del último recurso, conforme a las disposiciones del artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y su Nota Interpretativa, y la Opinión Consultiva 12.1, de la siguiente manera:
 - a) Flexibilidad razonable.

Cuando no sea posible aplicar el método principal del Valor de Transacción ni los secundarios de que tratan los capítulos I y II de este título, se aplicarán de nuevo los

primeros cinco métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Opinión Consultiva 12.2 del Comité Técnico de Valoración en lo que respecta al orden de prioridad.

Para efectos de establecer el momento aproximado, la flexibilidad razonable será reglamentada por la legislación nacional de los Países Miembros.

No podrán considerarse de manera flexible, aquellos preceptos que le dan fundamento al Método del Valor de Transacción y cuyo incumplimiento motivó su rechazo en su momento, como son, la no influencia de la vinculación en el precio pactado, la existencia de una venta tal como está definida en el literal p) del artículo 2 de este Reglamento, la existencia de un precio real ligado a esta venta y la utilización de información o datos soportados documentalmente, entre otros.

Tampoco podrá interpretarse de manera flexible, la consideración de mercancías que no eran idénticas o similares a la importada y que impidió, en su oportunidad, la aplicación del segundo y del tercer método de valoración.

En la aplicación del Método Deductivo, no podrán tomarse con flexibilidad las ventas entre partes vinculadas.

En general, no podrá acudirse, en aras de la flexibilidad, a alguna de las prohibiciones establecidas en el artículo 49 de este Reglamento o desvirtuar los principios básicos del Acuerdo de Valoración de la OMC y del artículo VII del GATT ni tomar valores estimados o teóricos.

- b) Criterios razonables.

- i. Cuando no sea posible aplicar el método principal del Valor de Transacción ni los secundarios de que tratan los capítulos I y II de este título, ni aun considerando la flexibilidad a que se refiere el literal a) del presente artículo, se permite el uso de criterios y procedimientos razonables, compatibles con los principios y las disposiciones del acuerdo mencionado y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero comunitario; sin perjuicio de la utilización de precios de referencia según lo establecido en el numeral 5 del artículo 55 de este Reglamento.
- ii. Los criterios y procedimientos razonables aplicables a casos especiales de valoración se establecen mediante Resolución de la Secretaría General y supletoriamente en la legislación nacional de cada uno de los Países Miembros. Los casos especiales de valoración se determinan por la particular naturaleza de las mercancías que se han de valorar, o por las circunstancias de las operaciones determinantes de la importación, o porque se presenta un cambio de régimen o destino aduanero.

Sobre este método, Sánchez, J. I. (2007) comenta:

Hay ocasiones donde no ha sido posible valorar las mercancías importadas por ninguno de los métodos secundarios ya vistos, en defecto del método principal. Puede ser que al no aplicar el método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, por inexistencia de venta, por ejemplo, tampoco se pueden aplicar los artículos 2 ó 3 por tratarse de un producto especializado importado con exclusividad por una única empresa, y además, podría ser que la mercancía es importada para su propio uso sin que sea objeto

del comercio, situación que impediría aplicar el Artículo 5; al acudir al artículo 6, tal vez no se obtenga la información necesaria para su desarrollo. En estos casos, es cuando procede la aplicación del método del “Último Recurso” (...)

El método del “Último Recurso” se aplica mediante la utilización de criterios razonables que implican una de las siguientes alternativas:

- a) Uso de antecedentes.
- b) Flexibilidad.
- c) Otros criterios razonables” (pp. 180-181).

De no ser posible flexibilizar alguno de los métodos de valoración anteriores, entonces se debe recurrir al empleo de criterios razonables; en este sentido, el segundo párrafo del artículo 21 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) señala, “Cuando no pueda determinarse el Valor en Aduana por ninguno de los Métodos, ADUANAS podrá establecer NORMAS ESPECIALES de valoración, compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo del Valor de la OMC sobre la base de datos disponibles”.

El objetivo fundamental del Acuerdo del Valor de la OMC es determinar el valor en aduana; para lo cual establece como primera base el “valor de transacción” que es el *valor real* de las mercancías. Todos los métodos de valoración e incluso su orden de aplicación, giran en torno al valor de transacción. En este sentido, se privilegia de manera contundente la aplicación del primer método de valoración, como método principal para determinar el valor en aduana; sólo en caso que no se pueda determinar el valor en aduana conforme a este método, se pasará a examinar los métodos secundarios, que son los cinco restantes. En la sucesión de los métodos secundarios se puede observar que todos están orientados a buscar la manera de suplir con la mayor fidelidad posible, a ese valor de transacción que no pudo determinarse en el primer método. El grado de fidelidad está en función al orden de

aplicación de dichos métodos (con excepción de los métodos cuarto y quinto, los cuales pese a que su aplicación brindaría con mayor seguridad resultados más próximos [sino exactos] al valor de transacción, no están ubicados a continuación del método principal, debido a su complejidad); por ejemplo el valor transacción de una mercancía idéntica, en teoría se aproxima mucho más al valor de transacción de la mercancía importada, que el valor de transacción de una mercancía similar; finalmente está el sexto método de valoración, que es el último recurso, y consiste en una flexibilización razonable de los métodos anteriores o el empleo de criterios razonables; pero siempre teniendo como referencia el valor de transacción para lograr una máxima y objetiva aproximación.

4.- La valoración aduanera en el Perú

El 7 de octubre de 1951 el Perú se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT.

En el año 1968 - por Ley 18900- el Gobierno Peruano dispuso la aplicación de la Definición del Valor de Bruselas - DVB (aunque no se adhirió de manera formal a este Convenio).

El 2 de marzo de 1994, el Perú aceptó el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo del Valor del GATT 1979), pero se acogió al párrafo 1 del artículo 21 de dicho Acuerdo para retrasar su aplicación por un periodo de 5 años contados desde el 1 de abril de 1994, fecha de entrada en vigencia del Acuerdo para el Perú.

Mediante Resolución Legislativa 26407, vigente desde el 1 de enero de 1995, se aprobó el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y los Acuerdos Comerciales Multilaterales Contenidos en el Acta Final de la Ronda de Uruguay (entre los cuales están el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y

Comercio de 1994, y la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado).

A solicitud del Gobierno Peruano, con fecha 15 de julio de 1999, el Consejo General de la OMC aprobó la Decisión WT/L/307, en virtud de la cual le concedió al Perú la prórroga de la moratoria, otorgándole un plazo adicional de un año más para aplicar el Acuerdo del Valor, desde el 1 de abril de 1999 hasta el 1 de abril de 2000, pero bajo ciertas condiciones, una de las cuales fue la aplicación del Acuerdo a partir del 1 de enero de 2000 para el 50% de las Partidas Arancelarias del Sistema Armonizado contenidas en el Arancel de Aduanas del Perú.

El 30 de diciembre de 1999 entró en vigencia el Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprueba el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC; este Reglamento dispone la aplicación de las Normas de Valoración aprobadas por el Acuerdo del Valor de la OMC, a partir del 1 de abril de 2000, para el 50% de las Partidas Arancelarias restantes. Asimismo, incorpora a la legislación nacional las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la OMC y los Instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana (Bruselas).

Cabe agregar, que si bien en el año 1994 el Perú aceptó el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Ronda Tokio, retrasó su aplicación hasta por seis años; para ese entonces dicho Acuerdo ya había sido sustituido por el Acuerdo del Valor de la OMC (al cual también se adhirió); no obstante, el texto de este nuevo Acuerdo es muy similar al anterior, por lo que prácticamente sólo se trató de una actualización de versión. Asimismo, con la aplicación del Acuerdo del Valor de la OMC en el año 2000, el Perú dejó de emplear la Definición del Valor de Bruselas.

Actualmente, en el Perú también están vigentes y son aplicables, entre otras normas, la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas; la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión

571; la Resolución 1456, Casos Especiales de Valoración Aduanera; y el Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (Versión 6).

Asimismo, existen jurisprudencias de observancia obligatoria sobre temas de valoración aduanera, como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2013-A-3893 y 08340-A-2015 publicadas en el Diario Oficial El Peruano el 16 de marzo de 2013 y el 3 de septiembre de 2015, respectivamente.

Sub Capítulo III

La duda razonable en el Perú

Cuando se numera una DAM de importación para el consumo, ésta puede ser seleccionada a canal de control verde, naranja o rojo; de ser seleccionada a canal verde, no requiere de revisión documentaria ni de reconocimiento físico. Si es seleccionada a canal naranja, la declaración es sometida a revisión documentaria. En caso sea seleccionada a canal rojo, está sujeta a reconocimiento físico y revisión documentaria.

Las declaraciones seleccionadas a canal naranja o rojo, pueden ser objeto de duda razonable, como consecuencia de la revisión documentaria o el reconocimiento físico efectuado en el control concurrente; pero también pueden serlo en control posterior. Aunque en menor grado, las declaraciones seleccionadas a canal verde, también pueden ser objeto de duda razonable, en un acto de control posterior.

La Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994); señala que cuando haya sido presentada una declaración ante la Aduana, y ésta tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así

como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa el valor de transacción total.

Cosio, F. (2014) afirma que a nivel mundial la OMC establece el Valor de Transacción como base del sistema de valoración, pero si bien establece como regla que las administraciones aduaneras en el mundo acepten ese valor, bajo la creencia que el importador es un comerciante de buena fe, también les reconoce el derecho de dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado (pp. 376-377).

Navarro, C. M. (2014) comenta:

La duda razonable podrá iniciarse sustentada en indicios que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor declarado, entre otros en la existencia de valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente ésta o valores de referencia” (p. 202).

Según el artículo 1, literal d) del Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC (1999), se entiende por duda razonable “cuando la autoridad aduanera tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por el importador para sustentar el Valor en Aduana declarado”.

La duda razonable es el acto intangible por el cual la autoridad aduanera duda sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por el importador para sustentar el valor en aduana declarado. Esta duda no es meramente intuitiva; se fundamenta en la existencia de indicadores de riesgo, o en la insuficiencia o inexactitud de la documentación probatoria. Asimismo, este acto se puede materializar con la emisión de la notificación administrativa de duda razonable.

La duda razonable nace producto de la evaluación de los documentos e información declarada en una DAM respecto al valor de las mercancías importadas. De conformidad con el artículo 17 de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas (2003), pueden existir dudas sobre dos aspectos:

- Sobre la veracidad o exactitud del valor declarado; o
- Sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración.

En este sentido, la declaración de valores ostensiblemente bajos, documentos inexactos o que no guardan coherencia entre sí o con lo declarado, doble facturación, niveles anormales de descuento, etc., son factores de riesgo que pueden motivar una duda razonable. Según el artículo 25 de la Decisión 571, la utilización de los bancos de datos permite la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 17.

Cuando la Administración tiene dudas sobre el valor en aduana declarado, genera una Notificación de Duda Razonable, con la cual da inicio al procedimiento de duda razonable para determinar el valor en aduana, conforme a los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC.

1.- El procedimiento aduanero de duda razonable

1.1. Proceso y procedimiento. Un tema que inspira diversas y complejas opiniones, es la diferencia entre proceso y procedimiento. Para varios autores, la diferencia sustancial radica en el carácter teleológico y la relación de género – especie; donde el proceso es el género y persigue una finalidad, y el procedimiento es la especie e importa una simple secuencia de actos.

Afirma Couture E. J. (1958):

En su acepción común, el vocablo “proceso” significa progreso, transcurso del tiempo, acción de ir hacia adelante, desenvolvimiento. En sí mismo, todo proceso es una secuencia. (...) La simple secuencia no es proceso, sino procedimiento. La idea de proceso es necesariamente teleológica (...) (pp. 121, 122).

Según Cernelutti (1999), “se puede considerar el proceso como continente y el procedimiento como contenido” (como se cita en Zavala, J., s.f., p. 90).

Zavala, J. (s.f.) sostiene:

En efecto, bajo una objetiva mirada técnica no es lo mismo proceso y procedimiento, no obstante que afirmamos con GORDILLO, BALLBÉ y ESCOLA que todo proceso comporta un procedimiento, pero no todo procedimiento constituye un proceso. Y esto porque tanto el proceso como el procedimiento tienen como denominador común ser una secuencia de actos, pero el último carece de la finalidad, propia e imprescindible del proceso (pp. 90, 91).

El profesor González, J. (1967) señala que, “es preciso diferenciar ambos conceptos y tal distinción se basa en que el proceso conlleva una valoración de tipo teleológico, mientras que el procedimiento se concibe sólo como forma” (como se cita en Zavala, J., s.f., p. 91).

1.2. El procedimiento administrativo. El proceso administrativo – o más estrictamente un procedimiento administrativo - tiene características que lo diferencian claramente de un proceso judicial; sin embargo, la Teoría del Proceso se fundamenta en principios de carácter general, aplicables tanto en el ámbito judicial como administrativo, por lo que si bien éstos tienen diversas características, en ambos casos sus

disposiciones se someten al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

En este sentido, González, J. (1967) afirma: “No negamos que el Derecho procesal administrativo sea parte del Derecho procesal tomando en consideración que el proceso es una unidad (...) (como se cita en Zavala, J., s.f., p. 93).

El procedimiento administrativo es una concatenación de sucesos tendientes a lograr un fin general, específico o de mero trámite. Por ejemplo, la Ley N° 27444 (2001), regula el procedimiento administrativo de manera general, por lo que sus disposiciones son perfectamente aplicables en diversos procedimientos administrativos con fines específicos o de mero trámite; siendo la finalidad de este procedimiento, que la Administración Pública sirva a la protección del interés general. Un ejemplo de procedimiento administrativo con un fin específico es el procedimiento aduanero de duda razonable, que tiene como finalidad determinar el valor en aduana según el Acuerdo del Valor de la OMC. Un ejemplo de procedimiento de mero trámite es el realizado para obtener el documento nacional de identidad ante el RENIEC, procedimiento que si bien es de simple tramitación tiene por finalidad la obtención de un documento.

Por su parte, Gordillo, A. (s.f.) explica que la palabra “proceso” tiene un concepto amplio y un concepto restringido; en sentido amplio puede ser concebido como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de llegar a un acto estatal determinado; en este sentido habría proceso en cualquier función estatal y se podría hablar entonces de: 1) proceso judicial (civil, penal, etc.); 2) proceso legislativo (el conjunto de actos parlamentarios para el dictado de una ley), y 3) proceso administrativo (el conjunto de actos de la administración que tienen por objeto la emanación de un acto administrativo). En sentido restringido, el término “proceso” está reservado sólo a aquel que tiene por objeto realizar la función

jurisdiccional. Considera asimismo que es conveniente establecer una diferencia terminológica entre el conjunto de actos de la administración y el conjunto de actos judiciales que versan sobre actos de la administración; por esto, prefiere mantener la designación de proceso estrictamente para el proceso judicial, y encuentra como solución para los casos administrativos, considerar que el término procedimiento administrativo tiene una ambivalencia y puede ser empleado tanto como noción teleológica, o como noción formal (pp. 1-5). En efecto, restringir el término “proceso” a los casos judiciales, sirve para mantener una noción de orden y jerarquía en el ordenamiento jurídico.

Entonces, el procedimiento administrativo de carácter general, específico o de mero trámite, implica una sucesión de hechos para cumplir una finalidad; no se puede concebir la existencia de un procedimiento carente de propósito; y por otra parte, no necesariamente existe una relación de género a especie entre proceso y procedimiento, ya que bien puede darse el caso que un procedimiento administrativo nunca llegue a formar parte o antecedente de un proceso judicial, lo que denota cierta independencia en ambos campos.

De otro lado, como señala Brewer, A. R. (1975), hay dos fases del procedimiento administrativo. Se distingue por una parte, un procedimiento constitutivo del acto administrativo; y por la otra, un procedimiento de impugnación del acto administrativo. La primera fase, el procedimiento constitutivo, es previa a la existencia del acto administrativo; y la segunda fase, el procedimiento de impugnación del acto administrativo en vía administrativa, surge después que el acto administrativo se ha dictado. Dicho sea además, la carga de la prueba tiene características peculiares en cada una de estas fases (p. 29).

1.3. El procedimiento constitutivo. El procedimiento administrativo de naturaleza constitutiva tiene como principal propósito el dictado de un acto administrativo final que resuelva la petición del gestionante o de la

parte interesada, ya sea en un sentido favorable o en uno desfavorable (ROJAS, E., 2011, p. 181).

Cabe agregar que el procedimiento administrativo constitutivo se inicia a petición de parte o de oficio, y está conformado por una sucesión de hechos que finaliza con la emisión de un acto administrativo, mediante el cual, se resuelve el asunto que motivó su generación.

En opinión de Brewer, A. R. (1975), en el procedimiento constitutivo del acto administrativo, cuando el acto administrativo está en el proceso de su formación, no hay duda en considerar que, ante todo, ese procedimiento, es un procedimiento de la Administración Pública. Si hay algo que caracteriza al procedimiento administrativo constitutivo de un acto, es que ese procedimiento constituye una actuación de la Administración Pública, por lo que, como principio general podría admitirse que la carga de la prueba reposa casi exclusivamente en la Administración Pública (p. 29).

Sin embargo, existen innumerables casos que pueden configurar un procedimiento administrativo constitutivo; y cada uno de ellos tiene sus peculiares características; por lo que no es apropiado establecer con mucha rigidez las reglas sobre la carga de la prueba en este ámbito, donde también es factible la aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, si el caso lo amerita.

1.4. El procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú. El importador de una mercancía que es objeto de compraventa internacional, debe declarar ante la Aduana el valor de transacción de la misma (valor en aduana). Sobre la base del valor declarado se calculan y liquidan los derechos de aduana y demás tributos correspondientes.

Durante el control aduanero (concurrente o posterior) si la Administración tiene dudas sobre si el valor declarado es el realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, puede requerir al importador que brinde una explicación complementaria, así como

documentos u otras pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Con este requerimiento formal, se inicia el procedimiento de duda razonable a fin de determinar el valor en aduana mediante la aplicación de los métodos de valoración.

1.4.1. Definición y Características. El procedimiento de duda razonable es el conjunto de actos sucesivos que tiene inicio con la emisión de la Notificación de Duda Razonable, y luego del cumplimiento de una serie de formalidades legales y comunicaciones recíprocas entra la Administración y el importador, concluye con la notificación del Informe de Determinación del Valor o la desvirtuación de la duda razonable; al amparo del Acuerdo del Valor de la OMC y normas complementarias.

Según Silva, L. M. (2014), “el procedimiento aduanero de Duda Razonable tiene una finalidad específica: hallar el valor aduanero de una operación de importación determinada, mediante el intercambio de información con el importador” (p. 193).

Entre sus principales características destacan:

- Está sujeto a las normas del debido procedimiento administrativo,
- Es de naturaleza constitutiva (constitución de un acto administrativo),
- Las partes del procedimiento son la Administración Aduanera (Sunat) y el importador,
- Tiene su origen con la emisión de la Notificación de Duda Razonable,

- Su finalidad es la determinación del valor en aduana conforme a los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC.

Cabe señalar que el procedimiento de duda razonable – en estricto – es distinto al procedimiento de fiscalización; el primero versa específicamente sobre la determinación del valor en aduana, y está regido por normas supranacionales como el Acuerdo del Valor de la OMC, la Decisión 571 y la Resolución 1684 de la Comunidad Andina, y nacionales como el D.S. N° 186-99-EF, entre otras; el segundo se rige por las disposiciones del Código Tributario y el D.S. N° 085-2007-EF, y versa sobre temas relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributario-aduaneras. En todo caso, el proceso para la determinación del valor en aduana, indiscutiblemente se debe regir y sustentar en las disposiciones del Acuerdo del Valor de la OMC y las normas complementarias sobre la materia, para su validez.

De otro lado, el procedimiento de duda razonable puede llevarse a cabo en control concurrente o control posterior; en ambos casos su estructura y finalidad son las mismas; pero los plazos a los que están sujetos, son diferentes.

El procedimiento de duda razonable que se efectúa en control concurrente, se inicia durante el despacho aduanero de la mercancía, y debe culminar dentro de los 3 meses siguientes contados desde la numeración de la DAM, y solo en casos debidamente justificados y previa notificación al importador, el plazo podrá ampliarse hasta máximo un 1 año; no obstante, el importador, antes de que termine el procedimiento puede optar por retirar las mercancías mediante la presentación de una garantía equivalente a la diferencia entre la cuantía de los tributos cancelados y la de aquellos a los que podrían estar sujetas las mercancías por aplicación del valor aceptado por la Aduana que motivó la duda razonable, o de un indicador de riesgo; ello de

conformidad con los artículos 11 y 12 del D.S. N° 186-99-EF, modificado por el D.S. N° 119-2010-EF (2010).

El procedimiento de duda razonable llevado a cabo en control posterior, se inicia con posterioridad al despacho de la mercancía, y dentro del plazo establecido en el artículo 155, literal a) de la Ley General de Aduanas (2008), concordante con el artículo 140, literal a) de la misma ley, y el artículo 43 del Código Tributario (2013); en cuya virtud, el plazo para determinar y cobrar los tributos de una importación para el consumo, prescribe a los 4 años contados a partir del uno 1 de enero del año siguiente de la fecha de numeración de la DAM.

Existe abundante jurisprudencia administrativa, respecto al tema del procedimiento de duda razonable en control concurrente y control posterior. El Tribunal Fiscal, en varias resoluciones, como las RTFs N° 10253-A-2014, 10587-A-2014 y 08340-A-2015, ha establecido el siguiente criterio:

La incorrecta aplicación de las normas de valoración por parte de la Administración durante la realización de un control concurrente (durante el despacho) no limita sus facultades de poder realizar el control posterior de la base imponible aduanera declarada en la misma importación, siempre que dicho control se sustente en un diferente indicador de riesgo.

Así también, existe jurisprudencia judicial en este sentido, como la sentencia emitida por el 19° Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el expediente N° 6784-2014 que declara: “(...) la incorrecta aplicación de las normas de valoración por parte de la Administración Aduanera durante la realización de un control de

verificación no limita las facultades de ésta para poder realizar el control posterior”.

En el procedimiento de duda razonable finalmente se deberá aplicar uno de los seis métodos de valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC; no obstante, en caso se produzca la desvirtuación de la duda razonable, ello implica la aceptación por parte de la Administración, del valor declarado por el importador como el valor en aduana.

1.4.2. La Notificación de Duda Razonable. Cuando la Administración tiene dudas sobre el valor en aduana declarado, genera la Notificación de Duda Razonable comunicando al importador básicamente lo siguiente:

- El establecimiento de la duda razonable,
- El precio de referencia o indicador de riesgo que fundamenta la duda razonable,
- El requerimiento para que (en un plazo determinado) presente la documentación y explicación complementarias que sustentan el valor declarado.

Con esta notificación se da inicio al procedimiento de duda razonable para determinar el valor en aduana.

El artículo 11 del D.S. N° 186-99-EF, modificado por el D.S. N° 119-2010-EF (2010) establece el plazo de 5 días hábiles prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, para que el importador dé respuesta al requerimiento contenido en la Notificación de Duda Razonable.

Ante este requerimiento de la Administración, puede suceder que:

- El importador dé respuesta a la Notificación de Duda Razonable, presentando documentos o información relacionada al sustento (total o parcial) del valor en aduana declarado, o
- El importador dé respuesta a la Notificación de Duda Razonable, señalando que no cuenta con documentación o información para dicho sustento, o
- El importador no brinde respuesta a la Notificación de Duda Razonable, o lo haga fuera del plazo.

De darse el primer supuesto, la Administración debe evaluar la documentación o información ofrecida por el importador; si la misma sustenta, conforme a ley, el valor de transacción total de las mercancías importadas, determina el valor en aduana conforme al primer método de valoración; y en caso coincida dicho valor con el que fue declarado en la DAM, la duda razonable es desvirtuada. Si la referida documentación o información no sustenta el valor de transacción, la Administración declara la No Aplicación del Primer Método de Valoración, y pasa a la evaluación del siguiente método. De darse cualquiera de los dos siguientes supuestos, la Administración declara la No Aplicación del Primer Método de Valoración, y pasa a la evaluación del siguiente método; salvo que, de los actuados en el procedimiento sea posible determinar el valor conforme al primer método de valoración (en cuyo caso se determina el valor conforme a este método); o que el importador decida en forma libre y voluntaria no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, presentando un formato (Anexo 06) en donde manifieste que no cuenta con documentación e información para sustentar el valor declarado, y una autoliquidación de tributos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación del precio de referencia o el indicador de riesgo utilizado para generar la duda

razonable. Si a consideración de la autoridad aduanera la autoliquidación es conforme, procede a firmar la parte inferior del Anexo 06 en señal de aceptación de la determinación de la obligación tributaria efectuada mediante la autoliquidación. No obstante, la Administración se reserva el derecho a determinar el valor si es que en el futuro el importador presenta documentación sobre sustento del valor de transacción.

El artículo 17, segundo párrafo, de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas (2003), prescribe:

El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista.

Como se observa, el procedimiento de duda razonable puede concluir con la determinación del valor en aduana conforme al primer método de valoración, la aceptación de la autoliquidación del importador, o la desvirtuación de la duda razonable. En caso ello no sea posible, el procedimiento continúa con la evaluación del segundo método de valoración.

1.4.3. La Notificación de Confirmación de Duda Razonable, No Aplicación del Primer Método de Valoración y Requerimiento de Referencias para aplicar el Segundo o Tercer método de valoración. Si el valor en aduana no ha podido determinarse con arreglo al método del Valor de Transacción, la Administración emite una notificación en la que señala lo siguiente:

- La confirmación de la duda razonable, y los hechos que la sustentan,

- La no aplicación del primer método de valoración,
- El requerimiento al importador para que (en un plazo determinado) presente las referencias de precios o la información que posea para la aplicación del segundo o tercer método de valoración (celebración de consultas).

Mediante esta notificación, la Administración descarta la aplicación del primer método de valoración, e inicia el estudio para la aplicación del siguiente método de valoración. Como parte de este estudio, consulta al importador si cuenta con referencias de precios de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración. La solicitud de información relativa a dos métodos de valoración en una sola notificación, se ampara en el Principio de celeridad estipulado en el artículo IV, numeral 1.9 de la Ley 27444 (2001), y el Procedimiento INTA-PE.01.10a (2010); no obstante, claro está que la aplicación de los métodos de valoración es en forma sucesiva y excluyente. En este sentido, de existir conjuntamente referencias de precios (válidas) de mercancías idénticas y similares, se aplicará el método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.

De conformidad con el Procedimiento INTA-PE.01.10a, sección VI, literal A.2.2., numeral 14, inciso c.2) (2010), cuando la Administración notifica al importador o al despachador de aduana la confirmación de la duda razonable, no aplicación del primer método de valoración, y requerimiento de referencias para aplicar el segundo o tercer método de valoración; le debe otorgar un plazo de 3 días (contados desde el día siguiente de recibida la notificación), para que cumpla con dicho requerimiento.

Ante este requerimiento de la Administración, puede suceder que:

- El importador dé respuesta a la notificación, presentando referencias de precios de mercancías idénticas o similares, o alguna otra información pertinente, o
- El importador dé respuesta a la notificación, pero sin presentar referencias de precios o alguna información pertinente, o
- El importador no brinde respuesta a la notificación, o lo haga fuera del plazo.

De darse el primer supuesto, la Administración evalúa las referencias de precios o información ofrecidas por el importador, y en caso aquella también cuente con referencias, efectúa una evaluación integral. Si verifica alguna referencia de valor de mercancía idéntica válida, (independientemente de la parte que la haya ofrecido) la misma será empleada para la determinación del valor en aduana en aplicación del segundo método de valoración, lo que implica la sustitución del valor declarado por el importador, por el valor de transacción de la mercancía idéntica utilizada como referencia; de existir varias referencias de valor de mercancías idénticas que pueden ser utilizadas, se aplicará el valor de transacción más bajo. De no existir referencias de valor de mercancías idénticas aplicables, pero se verifica alguna referencia de valor de mercancía similar válida, (independientemente de la parte que la haya ofrecido) será empleada para la determinación del valor en aduana en aplicación del tercer método de valoración, lo que implica la sustitución del valor declarado por el importador, por el valor de transacción de la mercancía similar utilizada como referencia; de existir varias referencias de valor de mercancías similares que pueden ser empleadas, se aplicará el valor de transacción más bajo. Si las referencias de precios de mercancías idénticas o similares presentadas por el importador, no resultan válidas para la aplicación del segundo o tercer método de

valoración, y la Administración tampoco cuenta con referencias, ésta declara la No Aplicación del Segundo y Tercer Método de Valoración, y pasa a la evaluación del siguiente método.

De darse cualquiera de los dos siguientes supuestos, la Administración declara la No Aplicación del Segundo y Tercer Método de Valoración, y pasa a la evaluación del siguiente método, salvo que ella sí cuente con referencias de precios válidas para la aplicación del segundo o tercer método de valoración, en cuyo caso determina el valor conforme al método que corresponda.

1.4.4. La Notificación de Descarte del Segundo y Tercer método de valoración, y Requerimiento de Información para aplicar el Cuarto o Quinto método de valoración. Si no es posible determinar el valor en aduana conforme al método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas o el método del Valor de Transacción de Mercancías Similares, la Administración emite una notificación en la que señala básicamente lo siguiente:

- El descarte de la aplicación del segundo y tercer método de valoración,
- El requerimiento al importador para que (en un plazo determinado) presente la información necesaria para la aplicación del cuarto o quinto método de valoración.

Mediante esta notificación, la Administración descarta la aplicación del segundo y tercer método de valoración, y solicita información al importador para evaluar la aplicación de los métodos cuarto y quinto. Dada la naturaleza de estos métodos, la información que se analiza generalmente versa sobre aspectos y documentación contables, pero también es importante evaluar documentos comerciales, bancarios, financieros, declaraciones juradas, etc.; es decir, toda aquella documentación que permita conocer los costos

y gastos incurridos durante las etapas de la cadena logística (de la mercancía objeto de valoración u otra idéntica o similar) que se estén considerando, lo cual depende del método de valoración en estudio.

Al igual que en la notificación anterior, se busca optimizar el tiempo en el procedimiento, requiriendo en una notificación, información referente a dos métodos de valoración (cuarto y quinto); cuyo orden de aplicación puede invertirse, a solicitud del importador y aceptación de la Aduana.

De conformidad con el Procedimiento INTA-PE.01.10a, sección VI, literal A.2.2., numeral 14, inciso c.2) (2010), de no resultar aplicables el segundo o tercer método, la Administración notifica al importador para que dentro del plazo de 10 días de notificado prorrogable por el mismo periodo a su solicitud, presente la información que disponga referida a la aplicación de los métodos deductivo o del valor reconstruido.

Ante este requerimiento de la Administración, puede suceder que:

- El importador dé respuesta a la notificación, presentando la información solicitada, o
- El importador dé respuesta a la notificación, pero sin presentar dicha información, o
- El importador no brinde respuesta a la notificación, o lo haga fuera del plazo.

En el primer supuesto, la Administración evalúa la información y documentación presentada por el importador para la aplicación del cuarto método, salvo que éste haya solicitado la inversión del orden de aplicación de los métodos cuarto y quinto, y la Administración lo

haya aceptado; en tal caso evalúa primero la documentación e información relativa al quinto método. Es posible también que la Administración Aduanera obtenga de oficio información referente a la mercancía objeto de valoración o de otra idéntica o similar para efectos de la aplicación del cuarto método de valoración. Si la información y documentación reunida en el procedimiento resulta idónea, la Administración determina el valor en aduana conforme al método del valor deductivo o el método del valor reconstruido, según corresponda; lo que implica la sustitución del valor declarado por el importador, por el valor determinado en el cuarto o quinto método. Si la documentación presentada no es suficiente o fehaciente para la aplicación de estos métodos de valoración; y en el caso del cuarto método, la Administración tampoco cuente con la información necesaria, se acudirá al método del último recurso.

Si se presenta cualquiera de los dos siguientes supuestos; y en el caso del cuarto método, la Administración tampoco cuente con la información necesaria; se pasa al sexto y último método de valoración.

Para la aplicación del método del último recurso, la Administración evalúa con flexibilidad razonable los métodos anteriores; y en caso no pueda determinarse el valor en aduana ni flexibilizando dichos métodos, puede emplear criterios y procedimientos razonables para tal efecto; todo esto siempre acorde con las disposiciones del Acuerdo del Valor de la OMC; de tal manera que pueda determinarse el valor en aduana conforme al sexto método de valoración.

Cabe señalar que las notificaciones emitidas durante el procedimiento de duda razonable que se han mencionado, son las principales; no obstante pueden emitirse además otras que resulten necesarias para un mayor análisis e investigación, si la Administración lo cree conveniente.

1.4.5. El Informe sobre Verificación del Valor Declarado. Si el importador cumple con presentar en el plazo de ley la documentación de sustento del valor, y a consideración de la autoridad aduanera ésta desvirtúa la duda razonable generada, pues acredita que el valor en aduana declarado efectivamente es el valor de transacción de las mercancías importadas según las disposiciones del Acuerdo del Valor y normas complementarias; la Administración procede a emitir y notificar el Informe sobre Verificación del Valor Declarado, mediante el cual acepta el valor declarado por el importador como el valor en aduana según el primer método de valoración; disponiendo a su vez, la devolución de la garantía o el pago efectuados, de corresponder.

También corresponde emitir el Informe sobre Verificación del Valor Declarado, cuando a pesar de que el importador no ha presentado documentación sustentatoria del valor, la Administración concluya que no existen elementos suficientes que permitan confirmar la duda razonable.

Cabe precisar que, la emisión del Informe sobre Verificación del Valor Declarado, no limita la facultad de la Administración para efectuar posteriormente una nueva verificación del valor declarado, pero dentro del plazo de prescripción para la determinación y cobro de tributos conforme a la Ley General de Aduanas (2008), en caso tenga nuevos elementos para la determinación del valor.

1.4.6. El Informe de Determinación del Valor. Es el documento mediante el cual la Administración Aduanera determina el valor en aduana de la mercancía que ha sido objeto de un procedimiento de duda razonable, en aplicación del método de valoración primero, segundo, tercero, cuarto, quinto o sexto. De esta manera, procede a sustituir el valor en aduana declarado por el importador en la DAM, por el valor determinado con el método de valoración aplicado, lo que se denomina *ajuste del valor*. Conjuntamente con

este documento, de corresponder, emite la liquidación de tributos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que gravan la importación por aplicación del método de valoración utilizado; la cual deberá ser cancelada por el importador. Tanto el Informe de Determinación del Valor y la liquidación de cobranza correspondiente, son notificados al importador.

Este Informe constituye en estricto una Resolución de Determinación; por tanto su emisión debe cumplir las formalidades y requisitos que le son inherentes por ley. Al respecto, Cosío, F. (2007) señala “Las Resoluciones de Determinación por ajuste de valor son así el corolario de la aplicación de los métodos de valoración aduanera por la Administración, y su emisión requiere el riguroso cumplimiento de los procedimientos de valoración, bajo sanción de Nulidad” (p.224).

El Informe de Determinación del Valor puede ser:

- Impugnado por el importador, dentro del plazo de ley (20 días hábiles), o
- Impugnado por el importador, fuera del plazo de ley, o
- No impugnado por el importador, o
- Aceptado expresamente por el importador.

En el primer caso, el importador debe presentar un recurso de reclamación ante la Administración (Sunat), no siendo requisito para ello, cancelar la liquidación de cobranza que hubiere.

En el segundo caso, el importador debe presentar un recurso de reclamación ante la Administración (Sunat), siendo requisito acreditar el pago de la deuda tributaria que se reclama.

En el tercer caso, la Administración procede a la ejecución de la garantía que hubiere, o a la cobranza coactiva en caso de existir deuda tributaria no cancelada oportunamente y esté pendiente de pago.

En el cuarto caso, el importador cancela la deuda tributaria plasmada en la liquidación de cobranza (si hubiere).

En cualquier caso, el procedimiento de duda razonable concluye; y si el Informe de Determinación del Valor es impugnado, se inicia un procedimiento contencioso tributario, regido por las disposiciones del Código Tributario.

CAPÍTULO IV

LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO DE DUDA RAZONABLE

Sub Capítulo I

Aspectos Generales

En el procedimiento de duda razonable la Administración Aduanera tiene como principal objetivo la correcta aplicación de las normas de valoración para determinar el valor en aduana; sea que ello implique la desvirtuación de la duda razonable, o la determinación del valor en aplicación de uno de los métodos de valoración.

Generalmente en este procedimiento el importador busca que el valor en aduana que ha declarado permanezca y sea aceptado por la Aduana como el valor de transacción. Sin embargo, también puede suceder que al no contar con la documentación necesaria para sustentar el valor declarado presente pruebas para la aplicación de los siguientes métodos de valoración; o puede darse el caso que no pretenda sustentar el valor ni desvirtuar la duda razonable.

Son distintos los escenarios que pueden presentarse; de cualquier modo, para la verificación o determinación del valor en aduana se deben evaluar todas las pruebas aportadas por las partes, de tal manera que ello permita desvirtuar la duda, o en su defecto, aplicar adecuadamente uno de los métodos de valoración establecidos.

Las reglas sobre la carga de la prueba en el procedimiento de duda razonable permiten a las partes conocer anticipadamente sus derechos y deberes en lo referente al ofrecimiento de los medios probatorios, así como las

consecuencias que pueden derivarse por la falta de pruebas. No obstante, existe poca información en la doctrina y jurisprudencia sobre esta materia; y en el ámbito normativo las disposiciones expresas son de carácter muy general.

1.- Marco normativo

El artículo 17 del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) establece:

Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Asimismo, la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994); señala:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos

presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran. (...).

El Comité Técnico de Valoración, en la Opinión Consultiva 19.1, donde se plantea la cuestión de saber si el Acuerdo del Valor de la OMC, otorga a las Administraciones de Aduanas la capacidad suficiente para descubrir y comprobar las infracciones en relación con la valoración, fraude incluido, y si la carga de la prueba en el curso de la determinación del valor en aduana incumbe al importador; llega a la conclusión de que el Acuerdo del Valor de la OMC no restringe o pone en duda los derechos de la Administración de Aduana para realizar las investigaciones que sean necesarias respecto al valor; e incluso destaca su derecho a contar con la plena cooperación de los importadores en las investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración. Respecto a la carga de la prueba, concluye que los derechos y obligaciones de los importadores y de las aduanas en la determinación del valor en aduana, que no se mencionan expresamente en el Acuerdo, dependerán de las leyes y reglamentos nacionales.

El artículo 16 de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas (2003) estipula:

Cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier persona que haya actuado ante la Aduana en relación con la declaración en aduana de las mercancías y la declaración del valor, a quien la autoridad aduanera le haya solicitado información o pruebas a efectos de la valoración aduanera, tendrá la obligación de suministrarlas oportunamente, en la forma y en los términos que se establezcan en la legislación nacional.

El artículo 18 del mismo cuerpo normativo establece:

En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía.

Cuando el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba corresponderá tanto al importador como al comprador de la mercancía importada; y cuando el importador o comprador sea una persona jurídica a su representante legal y al autorizado para hacerlo en su nombre.

El artículo 63 numeral 1 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), prescribe:

1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.

El artículo 1, literal b) del Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC (1999) señala:

Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento se entenderá por: (...) b) Carga de la prueba: Obligación que tiene el importador de

probar que el Valor en Aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, de conformidad con las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y las normas establecidas en el presente Reglamento.

Si el importador no cumple con la obligación dispuesta o no sustenta el Valor en aduana declarado, de modo que desvirtúe las dudas razonables que hubieren, ADUANAS utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el Valor en Aduana de las mercancías.

Si bien el Acuerdo del Valor de la OMC no establece alguna disposición expresa sobre la carga de la prueba en el procedimiento para determinar el valor en aduana, deja en claro que la comprobación de la veracidad o exactitud de la información, documento o declaración presentados con relación a la valoración en aduana, constituye un derecho de la Administración.

La Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994), contiene una disposición tácita sobre la carga de la prueba en el primer método de valoración, al prescribir que es el importador quien debe proporcionar las pruebas sobre el valor de transacción de las mercancías importadas cuando la Administración tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Por otro lado, según la Opinión Consultiva 19.1, en todo lo no previsto en el Acuerdo del Valor de la OMC respecto a la carga de la prueba, es decir, sobre los derechos y deberes de las partes en el procedimiento para la determinación del valor; regirán las leyes y reglamentos nacionales. En este sentido, la Decisión 571 de la Comunidad Andina, señala que en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras en relación con la valoración, la carga de la prueba le

corresponderá en principio al importador; pero ¿qué se debe entender por el término “en principio”?; es decir, ¿hasta qué momento o circunstancia le correspondería al importador asumir la carga de la prueba? El Decreto Supremo N° 186-99-EF otorga un poco más de luz, al definir la carga de la prueba como la obligación del importador de probar que el valor declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas más los ajustes respectivos. Sin embargo, esta definición es parcial, porque se circunscribe a la probanza del valor de transacción (primer método); mas no regula la asignación de la carga probatoria en los métodos de valoración secundarios.

No obstante, el artículo 63 de la Resolución 1684 de la CAN, establece de manera general (sin especificar algún método de valoración) la obligación del importador e incluso de terceros directa o indirectamente relacionados con la importación efectuada, a suministrar oportunamente información, documentos y pruebas que les sean requeridos por la Administración a efectos de comprobar o determinar el valor en aduana.

Sub Capítulo II

La carga de la prueba en el primer método de valoración

1. El objeto de la prueba

Si bien todos los métodos de valoración sirven a la misma causa, que es determinar el valor en aduana, cada uno de ellos tiene sus propias técnicas para la consecución de dicho valor, partiendo de un enfoque distinto, con un nuevo objeto de prueba; en definitiva, a través de los métodos de valoración se persigue de diferentes maneras, el mismo objetivo, la determinación del valor.

Conocer primero lo que es objeto de prueba en cada método de valoración, permitirá comprender con mayor amplitud el sentido de las disposiciones sobre la carga de la prueba.

En el primer método de valoración, el objeto de prueba es el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, con los respectivos ajustes del artículo 8; y por ende también, toda aquella información o documentación que lo pueda sustentar. Este sustento generalmente se efectúa con documentos comerciales, bancarios, contables, entre otros.

1.1. Los documentos comerciales. Son aquellos que acreditan de manera directa o indirecta, la existencia de una compraventa internacional de mercancías. También se les conoce como documentos mercantiles, y entre los más importantes están, la factura comercial, el contrato de compraventa, el documento de transporte y la póliza de seguro.

- La factura comercial (invoice): Es el documento emitido por el vendedor, que acredita de manera directa la existencia de una compraventa internacional de mercancías; y en el cual se consignan los datos más relevantes de dicha transacción comercial; como los nombres del vendedor y comprador, la descripción de la mercancía, la cantidad, el precio, etc. Usualmente también consigna los términos de pago y las condiciones de entrega de la mercancía.

El artículo 2 de la Ley General de Aduanas (2008), define a la factura comercial (original) de la siguiente manera:

Se entiende como facturas originales las emitidas por el proveedor, que acreditan los términos de la transacción comercial, de acuerdo a los usos y costumbres del comercio. Dicho documento podrá ser transmitido, emitido, impreso o recibido por cualquier medio físico o electrónico.

El artículo 9 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), señala los

requisitos que debe tener la factura comercial, estableciendo que:

A los efectos de la aplicación del primer método "Valor de Transacción de las mercancías importadas" establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la factura comercial debe:

1. Reflejar el precio realmente pagado o por pagar, por el comprador al vendedor, por las mercancías importadas, independientemente de que la forma de pago sea directa y/o indirecta.
2. Ser un documento original y definitivo. En tal sentido no se aceptará una factura pro forma.
3. Ser expedida por el vendedor de la mercancía.
4. Carecer de borrones, enmendaduras o adulteraciones.
5. Contener como mínimo los siguientes datos:
 - a) Número y fecha de expedición.
 - b) Lugar de expedición de la factura.
 - c) Nombre y dirección del vendedor.
 - d) Nombre y dirección del comprador.
 - e) Descripción de la mercancía.
 - f) Cantidad.

- g) Precio unitario y total.
 - h) Moneda de la transacción comercial.
 - i) Lugar y condiciones de entrega de la mercancía, según los términos internacionales de comercio "INCOTERMS", establecidos por la Cámara de Comercio Internacional, o cualquier otra designación que consigne las condiciones de entrega de la mercancía importada por parte del vendedor, salvo que esté previsto en el contrato de compra-venta internacional.
 - j) Otros datos establecidos de acuerdo a la legislación de cada País Miembro.
6. La factura comercial puede tomar la forma de un mensaje electrónico, en cuyo caso deberá cumplir con los requisitos antes señalados. Para efectos de control se tendrá en cuenta lo establecido en la legislación nacional sobre regulación del comercio electrónico.
7. Cuando las facturas comerciales se presenten en un idioma diferente al español, la Administración Aduanera podrá exigir al importador que adjunte la traducción correspondiente.
8. Las facturas emitidas que registren en su contenido "para efectos aduaneros" o las emitidas para los casos en los cuales no se realiza ninguna compraventa no se tendrán en cuenta para efectos de la determinación del valor en aduana.

9. Cuando la mercancía facturada se describa mediante códigos, el importador debe adjuntar catálogos con el detalle de la descripción de la mercancía correspondiente a cada código, cuando se lo requiera la Administración Aduanera.
10. El cumplimiento de los requisitos señalados en los párrafos anteriores del presente artículo, no limita la facultad de la Administración Aduanera de efectuar los controles aduaneros que correspondan, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de este Reglamento.

Los errores u omisiones de los requisitos de la factura comercial se tratarán conforme a lo señalado en la Opinión Consultiva 11.1 del Comité Técnico de Valoración.

En el marco de lo dispuesto en el numeral 5 literal j) del acotado artículo 9; el artículo 5 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) prescribe:

Para la aplicación de este método de valoración debe tenerse en cuenta que el precio expresado en la FACTURA COMERCIAL, debe:

- a) Corresponder realmente al precio pagado o por pagar directamente al vendedor.
- b) Estar contenida en documento original sin borrones, enmendaduras o muestra de alguna alteración. Puede ser traducida al español cuando la autoridad aduanera lo solicite.

- c) Contener la Numeración asignada por el proveedor extranjero.
- d) Consignar el Lugar y Fecha de expedición.
- e) Consignar el Nombre y/o razón social y domicilio del vendedor y del comprador.
- f) Contener la Cantidad, con indicación de la unidad de medida utilizada.
- g) Contener la denominación y descripción de las características principales de las mercancías. La información no consignada en la factura comercial deberá ser complementada en el Ejemplar B de la Declaración Única de Aduanas, que tiene el carácter de Declaración Jurada.
- h) Consignar el Precio Unitario y Total; con la indicación del INCOTERM pactado.
- i) Consignar el origen de la mercancía, su moneda de transacción correspondiente.
- j) Contener la forma y condiciones de pago y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses, etc.)

Cuando la facturación se realice por código, el importador debe aportar catálogos con la decodificación correspondiente.

Nótese que casi todos estos requisitos también están contenidos en el artículo 9 de la Resolución 1684, excepto los señalados en la primera parte del inciso i) y en el inciso j), que son *consignar el origen de la mercancía, y contener la forma y condiciones de*

pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio. Así también, se debe precisar que respecto a lo señalado en la segunda parte del inciso h), es decir, *indicar el Incoterm pactado*; no sería estrictamente obligatorio porque la norma comunitaria (que es de rango superior al decreto supremo) permite consignar en su defecto, cualquier otra designación que indique las condiciones de entrega.

Sin embargo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3893-A-2013 se establecieron los siguientes criterios de observancia obligatoria:

Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, no se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina [esta última norma derogada por la Resolución 1684], por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.

Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e), f), g), la primera parte del inciso h), la segunda parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto

Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina [esta última norma derogada por la Resolución 1684]. Por consiguiente, cuando una factura comercial que sustenta el despacho aduanero de mercancía importada no cumple tales requisitos, la Administración Aduanera debe notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar que en su transacción se cumplieron tales requisitos, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento.

Como quiera que estos criterios en parte son contrarios a lo dispuesto en el artículo 9 de la Resolución 1684 de la CAN; y teniendo en cuenta que la fecha de emisión de la RTF N° 3893-A-2013 es anterior a la fecha de publicación de la norma comunitaria; corresponde que en los casos anteriores a la vigencia de ésta, se observen los criterios jurisprudenciales mencionados; y en los demás casos, deben prevalecer las disposiciones de la Resolución 1684 por ser de mayor jerarquía según nuestro ordenamiento jurídico.

Conforme es de verse, la aplicación del primer método de valoración está supeditada a que la factura comercial reúna una serie de requisitos; así también lo confirma el artículo 5 literal g) de la Resolución acotada, que establece “Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los siguientes requisitos: (...) g) Que la factura comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 9 del presente Reglamento”.

Asimismo, del tenor de estos artículos se desprende que si a efectos de la aplicación del primer método de valoración, se exige que la factura comercial reúna ciertos requisitos; necesariamente ello implica primero que exista una factura, para poder efectuar la verificación de dichos requisitos (argumento a fortiori). En consecuencia, para la aplicación del primer método de valoración, se requiere la existencia de una factura, la cual además debe reunir los requisitos establecidos.

La autora Araujo, C. S. (2013) comenta:

Uno de los documentos más importantes dentro de los documentos sustentatorios y el más importante en términos de valoración de aduanas es la factura comercial, y es primordial informar a nuestro proveedor los datos correctos que deberá contener y los datos adicionales que se requiere contenga dicho documento para evitar omisiones de información (p. 103).

La factura comercial es el principal sustento del valor de transacción, ya que consigna el precio de la mercancía, el cual puede estar expresado en un Incoterm o en otra forma. En el primer caso, y de corresponder al valor CIF (costo, seguro y flete), sin que existan otros ajustes que declarar (en la casilla 6.4 del Formato A de la DAM), dicho valor es declarado como el valor en aduana; de estar expresado en un Incoterm de menor escala (EXW, FCA, etc.), o de haber ajustes del art. 8 que adicionar, se deberán sumar y sustentar con otros documentos los costos adicionales que también forman parte del valor en aduana; y de corresponder a un Incoterm de mayor escala (DAP, DDP, etc.), se deducirán los conceptos pertinentes, con el debido sustento. En el segundo caso (cuando el precio no está expresado en un Incoterm), se deberá complementar el sustento del valor de transacción con otros documentos, de tal manera

que de la evaluación conjunta de la documentación, se evidencie el detalle de todos los conceptos que forman parte del valor en aduana.

- El contrato de compraventa (sales contract): Es el acuerdo de dos partes con domicilios en diferentes países, en cuya virtud una de ellas vende una mercancía a la otra, a cambio de una suma de dinero. Por tanto, toda operación de compraventa necesariamente supone la existencia de un contrato, el cual puede o no constar por escrito.

La Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (1980), aprobada por el Perú mediante Decreto Supremo N° 011-99-RE; establece en su artículo 11 que “el contrato de compraventa no tendrá que celebrarse ni probarse por escrito ni estará sujeto a ningún otro requisito de forma. Podrá probarse por cualquier medio, incluso por testigos”.

PRO MÉXICO, Inversión y Comercio (s.f.), define al contrato de compraventa internacional de mercancías, de esta manera:

(...) es el acuerdo de voluntades entre dos personas (aunque sabemos que en algunos casos pueden ser más), mediante el cual una de ellas llamada vendedora y establecida en un país determinado se obliga a entregar material y legalmente una cantidad o volumen de mercancías o productos a otra denominada compradora establecida en otro país, quien a su vez se obliga a pagar un precio por dichos bienes; en los términos y condiciones -tanto para una como para otra obligación- convenidos entre ambas partes (p. 7).

Un contrato de compraventa escrito suele contener más detalles que una factura comercial, respecto a los términos de la negociación; es por ello que definitivamente puede aportar valiosa información en el estudio del primer método de valoración, aunque su presentación no es obligatoria.

- El documento de transporte: Es emitido por la compañía que transporta la mercancía de un país a otro; consigna el precio del transporte (flete), la descripción general de la mercancía, el nombre del embarcador y consignatario, el lugar de embarque, el lugar de llegada, entre otros datos. Se denomina *conocimiento de embarque (bill o lading)*, *guía aérea o carta de porte por carretera CMR*; dependiendo si el transporte es por vía marítima, aérea o terrestre, respectivamente.

Jerez, J. L. (2011), afirma que el documento de transporte es la prueba de que la mercancía ha pasado del exportador a un tercero (transportista) que se ha comprometido a transportarla y entregarla en destino y que servirá al importador para retirar y hacerse cargo de la misma (p. 200). Por tanto, este documento constituye un contrato de transporte internacional.

El documento de transporte sirve como parte del sustento del valor de transacción, ya que consigna el monto del flete, que es uno de los conceptos que forman parte del valor en aduana, según lo dispuesto en el artículo 8 numeral 2, literal a) del Acuerdo del Valor de la OMC. Asimismo, su presentación es obligatoria.

- La póliza de seguro: Es el documento que prueba la contratación de un seguro para el transporte internacional de la mercancía; contiene entre sus datos más relevantes, la descripción general de la mercancía, la prima de seguro, la suma asegurada, entre otros.

Diago, J. M. (2008) comenta, “El seguro de Transporte es un seguro de daños y con él se puede cubrir de diversas contingencias (riesgos) a: (...) - Los bienes transportados: mercancías, valores, obras de arte, etc. Se denomina, seguro de mercancías” (p. 111).

La póliza de seguro sirve como parte del sustento del valor de transacción, pues contiene el monto de la prima de seguro efectivamente pagada o por pagar, que es uno de los conceptos que conforman el valor en aduana, según lo dispuesto en el artículo 8 numeral 2, literal c) del Acuerdo del Valor de la OMC. Sin embargo, puede suceder que la mercancía transportada no se encuentre asegurada; en tal caso, se aplica la Tabla de Porcentajes Promedio de Seguro (TPPS) de la Sunat, a fin de completar el valor en aduana que debe declararse en la DAM.

1.2. Los documentos bancarios. Son aquellos que acreditan el pago (o su garantía) del precio de la mercancía importada a través de una entidad bancaria. Pueden ser de diversos tipos dependiendo del medio de pago utilizado, es decir, si se realiza vía transferencia bancaria, cobranza de importación, crédito documentario, etc. Cada uno de ellos tiene sus propios requisitos, acordes con disposiciones nacionales, como el Procedimiento INTA-PE.01.10a, o en otros casos con reglas uniformes internacionales, como la Publicación 522 de la CCI, la UCP 600, etc.

En estricto, los documentos bancarios son también documentos comerciales, porque están relacionados con la compraventa de una mercancía importada, es decir, con el pago de su precio o garantía; cuya acreditación es de gran importancia para la aplicación del primer método de valoración.

Cabe señalar que el pago del precio de una mercancía importada puede efectuarse de diferentes maneras, es decir, no sólo a través

de entidades bancarias; sin embargo, en la gran mayoría de casos se emplean los servicios de dichas entidades para efectuar estas operaciones.

En este sentido, la Nota Explicativa 5.1 numeral 2 del Comité Técnico de Valoración, señala “La confirmación o la garantía del pago por las mercancías por el comprador puede efectuarse mediante servicios bancarios normales, entidades públicas, compañías de seguro o empresas comerciales especializadas en tales asuntos”.

La presentación de los documentos bancarios si bien no es estrictamente obligatoria; por diversas razones, como el hecho de que no siempre se realizan los pagos a través de entidades bancarias, o porque se trata de algún pago diferido que aún no se ha materializado, etc.; su importancia para el sustento del método del valor de transacción – cuando corresponda – es indiscutible.

1.3. Los documentos contables. Son aquellos libros o registros vinculados a asuntos tributarios, donde se anotan las operaciones comerciales de una persona natural o jurídica.

A efectos de la aplicación del primer método de valoración, los documentos contables, tales como el Registro de Compras, el Libro Caja y Bancos, el Libro Diario, entre otros; permiten verificar el registro y efectuar la trazabilidad de toda la operación de compraventa de la mercancía importada.

La Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT (2006), establece las normas referidas a los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, tales como el procedimiento para su autorización, la forma en que deben ser llevados, la información mínima que deben contener, etc.

El artículo 5 literal h) de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), prescribe:

Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurran los siguientes requisitos: (...) h) Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la Nota general (Notas Interpretativas) del Anexo I del Acuerdo del Valor de la OMC (1994), se señala:

1. Se entiende por "principios de contabilidad generalmente aceptados" aquellos sobre los que hay un consenso reconocido o que gozan de un apoyo substancial y autorizado, en un país y un momento dados, para la determinación de qué recursos y obligaciones económicos deben registrarse como activo y pasivo, qué cambios del activo y el pasivo deben registrarse, cómo deben medirse los activos y pasivos y sus variaciones, qué información debe revelarse y en qué forma, y qué estados financieros se deben preparar. Estas normas pueden consistir en orientaciones amplias de aplicación general o en usos y procedimientos detallados (...).

Señalan Horngren, C. T.; Harrison, W. T., y Smith, L. (2003), que los principios de contabilidad generalmente aceptados, son “las reglas que rigen la forma en que los contadores miden, procesan y comunican la información financiera (...) Estos son la “ley” en la contabilidad: reglas de comportamiento aceptable para la mayoría de las personas” (p. 9).

La presentación de los documentos contables es obligatoria en caso lo requiera la Administración; ya que ello le permitirá verificar

el registro de la operación comercial y si dicha información está preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, teniendo en cuenta que esto último constituye un requisito para la aplicación del primer método de valoración según lo dispuesto en el artículo 5 literal h) de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina; si esta documentación no es presentada, pese a haber sido requerida, la Administración no podrá verificar el cumplimiento del mencionado requisito, y por lo tanto será inaplicable el primer método de valoración (argumento a fortiori).

1.4. Otros documentos. Los documentos mencionados ut supra, si bien son los más importantes para la sustentación del valor de transacción, no son los únicos; pueden existir otros documentos que aporten y complementen a dicho sustento; por ejemplo, documentos financieros, comunicaciones varias relativas a la negociación y el pago, órdenes de compra, listas de precios, declaraciones de exportación, pruebas sobre conceptos adicionales que forman parte del valor FOB o el flete; en general toda aquella documentación relacionada con el precio realmente pagado o por pagar por las mercancía importadas y los ajustes del artículo 8 del Acuerdo.

El artículo 54 de la Resolución 1684 (2014), establece que, además de la factura comercial, del documento de transporte y del documento de seguro, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduana declarado o del que pretenda ser determinado. Señala además que estos documentos pueden ser presentados en medios físicos electrónicos o digitales.

2. La carga de la prueba

El Acuerdo del Valor de la OMC no establece alguna disposición expresa sobre la carga de la prueba en el primer método de valoración, pero reconoce en su artículo 17 el derecho de la Administración de comprobar la veracidad

o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Asimismo, el artículo 63 de la Resolución 1684 de la CAN prescribe la obligación del importador y de terceros relacionados con la operación de importación de que se trate, a proporcionar las pruebas que les sean requeridas por la Administración para comprobar o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.

La Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, tampoco contiene una disposición expresa sobre la carga probatoria, pero de su texto se colige con mayor nitidez que la misma recae sobre el importador a efectos de sustentar el valor de transacción, ya que prescribe que la Administración ante la duda podrá pedir al importador pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Este requerimiento, tácitamente señala quién tiene la carga de la prueba (en el primer método de valoración), porque denota por un lado el derecho de la Administración a pedir pruebas, y por otro la responsabilidad del importador de aportarlas, para despejar las dudas que hubieren sobre el valor declarado (carga subjetiva de la prueba); e incluso la norma va más allá, cuando establece que si una vez recibidas las pruebas o a falta de respuesta, la Administración aún tiene dudas razonables, podrá decidir que no resulta aplicable el primer método de valoración; lo cual implica una distribución del riesgo probatorio (carga objetiva de la prueba).

El artículo 18 de la Decisión 571, prescribe que “la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía”. Esta disposición es amplia y por lo tanto puede interpretarse de diferentes maneras; como por ejemplo que desde el inicio del procedimiento y hasta cierto punto corresponde la carga de la prueba al importador, luego del cual ya no; o que la carga de probar del importador sólo es en el primer método de valoración, o en las primeras etapas de cada uno de los métodos, etc. De

cualquier modo, el término “en principio” deja la idea de que no es una carga probatoria indivisa.

El artículo 1, literal b) del Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC (1999) establece claramente que el importador es el que tiene la carga de la prueba en el primer método de valoración, porque es quien tiene que probar que el valor en aduana declarado es el valor de transacción de las mercancías importadas (noción subjetiva). Además señala las consecuencias si incumple esta responsabilidad, o cuando habiendo presentado documentación de sustento, ésta no desvirtúa la duda razonable; prescribiendo que en tales casos la Administración utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el valor en aduana de las mercancías (noción objetiva).

Asimismo, existe jurisprudencia que confirma la asignación de la carga de la prueba al importador en el primer método de valoración; como las RTF N° 2013-A-3893 y 00754-A-2016, las cuales señalan respectivamente:

(...) la Administración Aduanera ha descartado la aplicación del Primer Método de Valoración correctamente, toda vez que la recurrente [importador] no acreditó que el valor en aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406 haya sido el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada.

Considerando que es la recurrente [importador] la que tiene la carga de la prueba para sustentar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar, y que de la información consignada en la Factura Comercial y de los actuados, no se encuentra acreditado el precio realmente pagado o por pagar, en concordancia con el criterio jurisprudencial citado y lo previsto en el artículo 17° de la Decisión N° 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comisión de la Comunidad Andina, se encuentra arreglado a ley el rechazo del Primer Método de Valoración de la OMC.

Castillo, I (2014) comenta:

Sin duda que el Acuerdo de Valor parte del supuesto que el importador ha proporcionado datos ciertos y veraces en la Declaración Aduanera de Mercancía, y esto no es más que la manifestación de los principios de Buena Fe y Presunción de Veracidad, pilares del comercio exterior.

De allí pues que en toda declaración aduanera repose la presunción de veracidad, en el sentido que los valores declarados responden a la verdad; sin embargo, tal presunción se verá quebrantada cuando la autoridad aduanera encuentre motivos para dudar del valor en aduana declarado, recayendo en el importador la carga de la prueba para sustentar el valor (p. 508).

En efecto, por lo general el valor en aduana declarado por los importadores es aceptado por la Administración como el valor de transacción, sólo en un menor porcentaje de declaraciones, y cuando existen motivos, genera duda razonable; en dichos casos, el importador deberá sustentar la veracidad y legalidad del valor que él mismo ha declarado ante la Aduana.

Cabe advertir que con la generación de la duda razonable aún no se ha adoptado una decisión definitiva; sino que es el inicio de un procedimiento de investigación para determinar el valor en aduana, en el cual se da primero oportunidad al importador para que presente toda la documentación sustentatoria que posea respecto al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías declaradas. Pero como es sabido, la carga de la prueba no es una obligación sino una responsabilidad para evitar un pronunciamiento adverso; por lo que en caso el importador no presente la documentación sustentatoria, es muy probable que la Administración confirme la duda razonable, declare la no aplicación del primer método de valoración y pase a la evaluación de los métodos de valoración segundo y tercero; *contrario sensu*, si la presenta, y la misma sustenta de manera fehaciente y suficiente el valor de transacción, corresponderá desvirtuar la duda razonable o en todo caso determinar el valor conforme al primer método de valoración.

Sub Capítulo III

La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración

1. El objeto de la prueba

En el segundo y tercer método de valoración el objeto de prueba es el valor de transacción de mercancías idénticas y similares (respectivamente) vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado; y por consiguiente, toda aquella información de referencias de precios que reúnan estas condiciones y demás requisitos establecidos en el Acuerdo.

Estas referencias de precios pueden estar contenidas en Declaraciones Aduaneras de Mercancías (DAM), o en listas de precios de exportación. En el primer caso, deben corresponder a valores de transacción de mercancías idénticas o similares aceptados por la Administración; en el segundo caso, deben consistir en documentos debidamente comprobados y registrados por la Administración en el Sistema de Verificación de Precios (SIVEP).

2. La carga de la prueba

Tanto la Administración como el importador pueden tener acceso a información de referencias de precios y verificar si las mismas corresponden a mercancías idénticas o similares según los términos del Acuerdo del Valor de la OMC y las normas complementarias. La Administración cuenta con el Sistema de Verificación de Precios (SIVEP) que es un módulo que le permite consultar referencias de precios y listas de precios; por su parte el importador tiene acceso a referencias de precios; por ejemplo entrando a la página web de la Sunat, donde puede consultar este tipo de información que es de público conocimiento, y aunque existen datos que no son mostrados por ser confidenciales, ello no entorpece la búsqueda de referencias de precios de mercancías idénticas y similares.

En tal sentido, ambas partes están en capacidad de aportar referencias de precios en el procedimiento para determinar el valor en aduana. Tal es así que el numeral 2 de la Introducción General del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) señala:

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. La celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana.

Asimismo, el artículo 14 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) establece:

Para determinar si es aplicable el Segundo o Tercer Método de Valoración, la Autoridad Aduanera podrá celebrar consultas con el importador cuando carezca de la información necesaria para aplicar los referidos métodos.

En el caso que se cuente con más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, según corresponda, que cumpla todas las condiciones, para determinar el Valor en Aduana se aplicará el valor de transacción más bajo.

La Sección VI literal A.2, numeral 14, inciso c.2 del Procedimiento INTA-PE.01.10a, (2010) prescribe:

Si el importador no hubiera presentado la documentación requerida o si presentada por el importador a consideración del funcionario aduanero ésta no llega a desvirtuar la Duda Razonable o si el importador hubiera solicitado la exoneración del plazo otorgado para sustentar el valor declarado por no contar con documentación o información necesaria, mediante el formato de solicitud de exoneración del plazo para sustentar el valor declarado (Anexo 05), el funcionario aduanero notifica al importador o al despachador de aduana la confirmación de la Duda Razonable y la no aplicación del Artículo 1° del Acuerdo para la determinación del valor mediante el formato del Anexo 07, solicitándole que presente referencias para aplicar el segundo o tercer método de valoración dentro de los tres (3) días siguientes a la recepción de la notificación y registra la confirmación de la Duda Razonable en el módulo correspondiente. Si el importador no cuenta con referencias puede presentar la Declaración de falta de referencias (Anexo 08) antes del vencimiento del plazo.

La frases que se emplean en el Acuerdo “normalmente deberán celebrarse consultas”, y en el Decreto Supremo N° 186-99-EF “podrá celebrar consultas”; dejan entrever que la celebración de estas consultas no es obligatoria sino una facultad de la Administración que puede concretarse en caso lo estime conveniente. Sin embargo, el Procedimiento INTA-PE.01.10a sí establece que cuando no sea de aplicación el primer método se debe solicitar al importador que presente referencias.

Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como la RTF N° 05223-A-2006 de fecha 27 de septiembre de 2006, que respecto a la celebración de consultas, establece el siguiente criterio:

(...) es necesario señalar que la frase “podrá celebrar consultas” consignado en la parte inicial del artículo 14° materia de análisis [Decreto Supremo N° 186-99-EF], no le da discrecionalidad total a la Administración Aduanera respecto de la realización de consultas a que se refiere dicho artículo, sino que brinda una posibilidad a la

Administración en la que no va efectuar las referidas consultas, y será efectivamente en aquellos casos que sean manifiestamente innecesario hacerlas, como lo es que el importador en un acto formal indique a la Administración antes de efectuarse la consulta que: i) no posee información alguna que ayude a determinar el valor en Aduanas en el marco de la aplicación del Segundo y Tercer método de Valor, ó ii) proporcione información de precios efectivamente pagados o por pagar de mercancías idénticas o similares indicando que es toda la información que tiene.

En este punto conviene precisar que el hecho que el Sistema Informático desarrollado por la Administración Aduanera tenga registradas todas las importaciones que se realizan a nivel nacional, podría hacer suponer que la Administración Aduanera no necesita formular consultas al importador porque tiene toda la información que podría conocer éste, de manera que si el comprador tiene información adicional a la que posee la Administración, ésta no correspondería a importaciones formalmente realizadas y por tanto no serían referencias válidas para la determinación del valor en aduanas.

No obstante, se debe indicar que lo señalado en el párrafo anterior no es exacto, ya que el hecho que el Sistema Informático desarrollado por la Administración Aduanera tenga registradas todas las importaciones que se realizan a nivel nacional, no garantiza que en una importación en particular el funcionario aduanero encargado, al proceder a determinar el valor en aduanas de acuerdo con el Segundo o Tercer Método de Valoración tenga en cuenta todos los valores referenciales de mercancías idénticas o similares registradas en el Sistema Informático de la Aduana, lo cual puede deberse a diversos factores.

Asimismo, respecto a este tema Valencia, J. D. (2014) comenta:

El acuerdo reconoce también el derecho de los administrados, al mencionar en el segundo párrafo de la Introducción General, que la

administración e importador deben celebrar consultas a fin de intercambiar información acerca del “valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas”, hecho que:

- Sirve de base para una correcta aplicación del Segundo y Tercer método de valoración.
- Permite al administrado aportar información importante, que puede orientar la decisión de la administración en la determinación del valor en aduana.

Esta información que se aporta en la celebración de consultas, ha sido denominada como “Precios de Referencia” dentro de la normatividad Comunitaria (...)

La celebración de consultas permite que la administración comunique los precios de referencia que dispone para la aplicación de alguno de los métodos comparativos. Pero también permite que el importador presente precios de referencia adicionales que podrían resultar “mejores” (bajo las reglas de aplicación de cualquiera de los métodos comparativos) que los empleados y comunicados por la administración (p. 319-321).

Como quiera que tanto la Administración como el importador pueden tener referencias de precios de mercancías idénticas o similares, es justo que el importador tenga la oportunidad de presentarlas en el procedimiento de duda razonable, en virtud al Principio del debido procedimiento administrativo consagrado en el artículo IV numeral 1.2 de la Ley 27444 (2001). En consecuencia, más que una carga, la posibilidad de presentar referencias de precios constituye un deber y un derecho del importador para una correcta determinación del valor.

La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración no ha sido establecida expresamente en las normas de valoración aduanera, aunque existen disposiciones generales que prescriben el derecho de la

Administración a efectuar comprobaciones y pedir información al importador sobre temas relacionados con el valor en aduana; así como la obligación de éste de colaborar con dichas investigaciones. No obstante, la ausencia de pruebas para la aplicación de estos métodos de valoración acarrea la continuación del procedimiento con la evaluación del cuarto o quinto método.

Sub Capítulo IV

La carga de la prueba en el cuarto método de valoración

1. El objeto de la prueba

El objeto de prueba en el cuarto método de valoración es el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas, u otras idénticas o similares, con las deducciones establecidas en el literal a) numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo; y por consiguiente, toda aquella información o documentación que lo pueda sustentar.

En efecto, y del tenor del artículo 5 del Acuerdo, se desprende que el objeto de prueba puede consistir en:

- El precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas, con las respectivas deducciones.
- El precio de venta en el país de importación de mercancías idénticas o similares a las importadas, con las respectivas deducciones.
- El precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas después de su transformación, con las respectivas deducciones.

Para determinar el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas o de otras que sean idénticas o similares a ellas, se debe tomar como referencia el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de dichas mercancías, en el momento de la importación de las

mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías.

Comenta Herrera, R. (1988):

La ventaja práctica de este método radica en que el precio de venta o reventa de la mercancía en el país de importación puede conocerlo perfectamente, con garantía de exactitud, la Administración aduanera de dicho país, pues tiene acceso tanto a la contabilidad del vendedor –la firma importadora- como a la del comprador. En cambio no se pueden comprobar los precios de facturación del proveedor extranjero, puesto que la residencia de éste radica en un país distinto, salvo aquellos casos en los que por existir Convenios de asistencia mutua, sea posible tal comprobación (Herrera, R., 1988, citado en Cosío, F., 2007, p. 218).

En la aplicación del método deductivo se efectúa una operación regresiva, que consiste en tomar como punto de partida y referencia el precio de venta de las mercancías importadas u otras idénticas o similares en el país de importación (precio de venta interna), e ir deduciéndole todos los conceptos que no formen parte del valor de transacción y que están señalados en el artículo 5, numeral 1, literal a del Acuerdo. Para tal efecto, la Administración evalúa diversos documentos, como por ejemplo:

- Facturas de ventas internas,
- Estado de Ganancias y Pérdidas,
- Libro de Inventarios y Balances,
- Registro de Compras,
- Registro de Ventas e Ingresos,
- Libro de Caja y Bancos,
- Declaraciones de impuestos,
- Listas de Precios,
- Declaraciones Aduaneras de Mercancías,
- Comprobantes de pago,
- Estados Financieros,

- Declaraciones sobre el estado en que las mercancías importadas son vendidas en el mercado nacional, etc.

Esta documentación constituye objeto de prueba en el método deductivo, porque puede contener información sobre el precio de venta interna de las mercancías que son objeto de valoración, o de otras idénticas o similares, y los conceptos deducibles, es decir, las comisiones por el valor agregado (beneficios y gastos generales), los gastos habituales de transporte, de seguros y otros gastos conexos en que se incurra en el país de importación, los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o la venta de las mercancías, y el valor añadido por la transformación de las mercancías en caso éstas no se vendan en el país de importación en el mismo estado en que fueron importadas.

2. La carga de la prueba

La determinación del valor en aduana en aplicación del cuarto método de valoración se basa en información de las mercancías importadas o de otras idénticas o similares, y relacionada a hechos acontecidos desde su nacionalización hasta su venta en el país de importación.

El Acuerdo no establece un orden en las mercancías sobre las cuales se puede aplicar este método, pues define indistintamente que aplica sobre las mercancías importadas, mercancías idénticas o mercancías similares que se vendan en el mismo estado en que son importadas; la única prelación que estipula es que sólo a falta de éstas y a pedido del importador se puede aplicar el método deductivo sobre las mercancías importadas después de su transformación, (si es que han sido objeto de ello).

Sin embargo, el Comentario 15.1 numeral 7 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, sí establece un orden, al señalar que:

La aplicación práctica del párrafo 1 a) del artículo 5 supone que si se venden las mercancías importadas, puede que no hayan de tenerse en cuenta ventas de mercancías idénticas o similares importadas para determinar el precio unitario de las ventas en la mayor cantidad total.

Cuando no se vendan las mercancías importadas, pueden utilizarse ventas de mercancías idénticas o similares en este orden de prioridad.

Asimismo, el numeral 4 del acotado Comentario, prescribe:

El párrafo 1 a) del artículo 5 y sus Notas interpretativas no parecen prohibir que se tengan en consideración ventas de mercancías idénticas o similares importadas por otros importadores; sin embargo, como medida práctica, si se han realizado ventas, por el importador, de mercancías importadas o idénticas o similares, puede que no sea necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores.

Para verificar si es factible la aplicación del método deductivo, la Administración notifica al importador a fin de que presente la documentación pertinente; como facturas de venta interna de las mercancías importadas o de otras idénticas o similares, el detalle y sustento de los costos y gastos relacionados con dichas mercancías y que constituyen los conceptos deducibles establecidos en el artículo 5 del Acuerdo, la documentación contable donde se registren estas operaciones, etc.

La Nota al artículo 5 numeral 6 contenida en el Anexo I del Acuerdo, señala:

Conviene señalar que los "beneficios y gastos generales" que figuran en el párrafo 1 del artículo 5 se han de considerar como un todo. A los efectos de esta deducción, la cifra deberá determinarse sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador o en nombre de éste, a menos que las cifras del importador no concuerden con las relativas a las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie o clase, en cuyo caso la cantidad correspondiente a los beneficios y gastos generales podrá basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador o en nombre de éste.

Sobre este método, Sánchez, J. I. (2007) afirma:

A efectos prácticos, el método del Valor Deductivo no es aplicable en el momento mismo de la importación o despacho de las mercancías partiendo del precio de reventa de las mismas, salvo que en este momento se conozca el precio al cual son revendidas así como los elementos que serán deducidos. Por tal razón, para la determinación del valor en aduana en este momento, es procedente tomar las ventas de mercancías idénticas o similares importadas, o de lo contrario habrá que esperar hasta la venta de las mercancías importadas.

Por supuesto que para actuar de esta manera, se tiene que comprobar que las mercancías idénticas o similares hayan sido importadas en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado y que la venta de las mercancías idénticas o similares se haga a personas no vinculadas, es decir, entre el importador y el comprador nacional.

En general, el método del valor deductivo no podrá aplicarse si las mercancías importadas son:

- Utilizadas por el importador y no revendidas.
- Revendidas para la exportación.
- Vendidas por fuera de las fechas establecidas en la definición del elemento momento.
- Si no se dispone de datos objetivos y cuantificables (p. 166).

Los datos objetivos y cuantificables son necesarios para evitar que los valores a emplearse en la aplicación de este método sean arbitrarios o ficticios; pero ¿cómo se obtienen estos datos?

El artículo 45 numeral 3 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), establece:

Los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador.

Los precios de venta reportados por el importador, deberán estar soportados en las respectivas facturas de venta interna, conforme lo dispone la legislación nacional. Las deducciones que se efectúen, deberán basarse en datos objetivos y cuantificables debidamente respaldados documentalmente.

Por ningún motivo podrán tomarse, a efectos de la utilización de este método, valores que sean arbitrarios o ficticios.

Esta norma comunitaria asigna tácitamente la carga de la prueba al importador cuando señala *“los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”*. Pero también en el siguiente párrafo se deja abierta la posibilidad a que la Administración pueda basarse en información distinta a la comunicada por el importador si ésta no ha sido debidamente justificada. Esto último permitiría a la Administración, por ejemplo, basarse en información pertinente que tenga en sus propios archivos o que haya sido proporcionada por terceros; sin embargo, sólo se trata de un acto discrecional ya que la norma establece *“los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador”*.

Cabe señalar que el Tribunal Fiscal, considera que la Administración tiene en cierta medida la carga de la prueba para la aplicación del método deductivo,

cuando el importador no presenta la información requerida o habiéndola presentado, la misma no tenga el debido sustento. Una de las resoluciones donde el Tribunal Fiscal plasma tácitamente este criterio, es la RTF N° 21149-A-2011, cuando señala:

Que sin embargo, del Informe sobre Verificación del Valor Declarado N° 118-3D1310-2010-1272 también se aprecia que si bien la autoridad aduanera requirió a la recurrente la presentación de los documentos pertinentes a fin de obtener la información señalada en el considerando precedente, no efectuó comunicación alguna ni cruce de información con terceros y con las demás dependencias de la propia administración (tributos internos y aduaneros). Finalmente tampoco efectuó investigación alguna para determinar la existencia de mercancías idénticas o similares revendidas, en el mismo estado o transformadas, en el mercado local, tal como lo exigen las normas de valoración referidas al Método Deductivo.

El artículo 5 del Acuerdo establece las condiciones y requisitos para la aplicación del método deductivo, sin precisar quién tiene la carga de la prueba. Sin embargo, como se ha expuesto en párrafos precedentes, la Nota al artículo 5 numeral 6 del Acuerdo establece que el monto de las deducciones de los beneficios y gastos generales se deberá determinar sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador o en nombre de éste, a no ser que las cifras del importador no concuerden con las relativas a las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie o clase, en cuyo caso la cantidad correspondiente a los beneficios y gastos generales podrá basarse en informaciones pertinentes distintas de las comunicadas por el importador o en nombre de éste. Asimismo, el artículo 45 numeral 3 de la Resolución 1684 de la CAN señala que el método deductivo se basa en la información proporcionada por el importador, estableciendo a su vez que cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador. Cuando en estas normas se señala “podrá (podrán) basarse en informaciones pertinentes” se

colige meridianamente que ello constituye una facultad de la Administración mas no una exigencia o carga. Por otro lado, del tenor del Comentario 15.1 numeral 4 del Comité Técnico de Valoración en Aduana; se interpreta, contrario sensu, que en algunos casos será necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores; de lo que se deduce que en tales casos dicha investigación le correspondería más a la Administración.

En consecuencia, la carga de la prueba en el cuarto método de valoración corresponde en principio al importador; porque es quien debe presentar la información y documentación relativa a la venta de las mercancías importadas o de otras mercancías que sean idénticas o similares que también haya importado; sólo en caso que no tuviera dicha información, la presente sin el debido sustento o no la presente; la Administración podrá basarse en informaciones distintas de las comunicadas por el importador; y de manera excepcional tendrá la carga de la prueba en los casos que sea necesario buscar información de ventas de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares hechas por el mismo importador u otros importadores.

Sub Capítulo V

La carga de la prueba en el quinto método de valoración

1. El objeto de la prueba

El objeto de prueba en el quinto método de valoración es el costo de los materiales y de la fabricación de las mercancías importadas, el valor agregado por concepto de beneficios y gastos generales relativos a la venta internacional de dichas mercancías, y los ajustes establecidos en el párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo; y por consiguiente, toda aquella información o documentación que pueda sustentar estos conceptos.

En la aplicación de este método se efectúa un trabajo de reconstrucción, desde la fabricación de la mercancía a importar, de los costos, comisiones y

gastos que forman parte del valor en aduana; en una suerte de operación progresiva de ensamble de todos estos conceptos.

La metodología empleada en el quinto método es inversa a la del método deductivo, porque sus puntos de partida son opuestos; en el deductivo el punto de partida es la última etapa de la cadena logística de elaboración, distribución y comercialización de la mercancía importada; mientras que en el método del valor reconstruido el punto de inicio es la primera etapa de esta cadena logística; por tanto aquí corresponde sumar algunos conceptos para hallar el valor en aduana, mientras que en el deductivo corresponde restar otros conceptos hasta llegar también a obtener el valor en aduana, el cual se encuentra en un punto medio de la cadena logística (para entenderlo de alguna manera, pero sin pretender brindar una ubicación exacta).

Por esta razón, la información pertinente para determinar el valor en aduana en aplicación del método del valor reconstruido, básicamente está contenida en documentos contables pertenecientes al productor y exportador de las mercancías (que pueden o no ser la misma persona). Esto implica que la tarea de investigación versa sobre documentación suministrada por el proveedor extranjero, e incluso puede que sea necesario realizar verificaciones fuera del país de importación, con la respectiva anuencia del gobierno del país que corresponda.

2. La carga de la prueba

Las pruebas para la aplicación del método del valor reconstruido deben ser suministradas por el fabricante de las mercancías importadas; por tal razón, la carga de la prueba no puede recaer sobre el importador o la Administración; ya que la aportación de dichas pruebas y su comprobación, sólo es decisión del productor, con el debido consentimiento del país de exportación, cuando corresponda.

Tampoco puede hablarse de la asignación de una carga probatoria al productor, porque éste no es parte del procedimiento de duda razonable, y

porque además no está en la obligación de ofrecer pruebas para la aplicación del quinto método de valoración en el país de importación.

El artículo 6 numeral 2 del Acuerdo establece:

Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.

Asimismo, el numeral 1 de la Nota al artículo 6 comprendida en el Anexo I del Acuerdo, señala:

(...) La utilización del método del valor reconstruido se limitará, en general, a aquellos casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, y en que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria.

De otro lado, los numerales 4 y 6 de la Nota al artículo 6 del acotado, establecen respectivamente:

La "cantidad por concepto de beneficios y gastos generales" a que se refiere el párrafo 1 b) del artículo 6 se determinará sobre la base de la información proporcionada por el productor o en nombre suyo, a menos que las cifras del productor no concuerden con las que sean usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las

mercancías objeto de valoración, efectuadas por los productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.

Si para determinar un valor reconstruido se utiliza una información distinta de la proporcionada por el productor o en nombre suyo, las autoridades del país de importación informarán al importador, si éste así lo solicita, de la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, a reserva de lo dispuesto en el artículo 10.

Conforme a estas disposiciones, la Administración no podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, pruebas con el fin de aplicar el método del valor reconstruido; el cual sólo podrá ser aplicable cuando exista vinculación entre el comprador y el vendedor, y el productor de las mercancías decida voluntariamente proporcionar a la Administración la información pertinente, y otorgar las facilidades para las comprobaciones posteriores que pudieran corresponder; agregado al hecho de que pueden requerirse autorizaciones de otros países. Asimismo, de haber presentado información el productor, la Administración podrá basarse en información distinta, pero la misma deberá sustentarla.

Por su parte, respecto a este método, Sánchez, J. I. (2007) señala:

Mediante este método, el valor en aduana se calcula tomando en consideración los elementos constitutivos del precio de exportación, teniendo en cuenta la información y documentos justificativos del propio fabricante de la mercancía

Sin embargo, no es fácil conseguir tal información, generalmente el fabricante vendedor encuentra objeciones para suministrar al importador datos que considera confidenciales como es, por ejemplo, su margen de beneficio o los costos de fabricación del producto exportado. (...)

Es entonces comprensible el grado de dificultad que para la autoridad aduanera del país importador le representa conseguir tal información, sin la cual no es posible el uso de este método de valoración, razón de más para descartarlo y pasar a la utilización del método siguiente (...) (p. 167).

En consecuencia, dada la naturaleza de los elementos que son objeto de prueba en el quinto método de valoración, la aplicación del mismo es de extrema dificultad, más que cualquier otro método de valoración; evidenciándose también, según las normas pertinentes, que la carga de la prueba en este método no recae en el importador o la Administración; por lo que ante la ausencia de pruebas, corresponde evaluar la aplicación del sexto método de valoración, que es el “último recurso”. Sólo en casos excepcionales cuando el productor haya presentado información y la Administración en uso de su facultad discrecional decida basarse en información distinta, tendrá que asumir la carga de la prueba respecto a los hechos disímiles que alegue.

Sub Capítulo VI

La carga de la prueba en el sexto método de valoración

1. El objeto de la prueba

El objeto de prueba en el sexto método de valoración puede ser todo aquello que a su vez constituye objeto de prueba en cualquiera de los métodos de valoración anteriores, pero aplicados de una manera razonablemente flexible; o lo puede ser también algún criterio razonable; y por consiguiente, toda aquella información o documentación que lo pueda sustentar.

Sánchez, J. I. (2007) señala:

Este método fundamentado en el Artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración, implica la utilización de información y datos disponibles en el país de importación, sin embargo esto no significa que no se pueda utilizar información proveniente de otros países.

Sobre este particular, el Comité Técnico de Valoración en Aduana indica en la Opinión Consultiva 12.3, que el origen de la información no es un impedimento para aplicar el Artículo 7, siempre que tal información esté disponible en el país de importación y que las Aduanas puedan comprobar su veracidad o exactitud. Es natural que tratándose de negociaciones internacionales, las fuentes de información procedan de otros países (p. 181).

La Sección V inciso 34 b del Procedimiento INTA-PE.01.10a (2010), señala que los precios de referencia basados en libros, revistas, catálogos y cotizaciones, pueden ser empleados en la verificación del valor declarado para determinar el valor en aduana en aplicación del método del último recurso. Sin embargo, debe advertirse que ésta no es una relación taxativa. El objeto de prueba en el sexto método de valoración es muy vasto y no taxativo; es por ello que el Acuerdo sólo establece aquello en lo que no puede basarse, al prescribir en el numeral 2 de su artículo 7, lo siguiente:

El valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en:

- a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6;
- e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;

- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.

Existen algunas pautas y ejemplos en el Acuerdo del Valor de la OMC y la Resolución 1684 de la CAN, de cómo debe entenderse la flexibilidad razonable en la aplicación de los métodos de valoración anteriores; así como de aquello que no podría interpretarse de manera flexible. En todo caso la determinación del valor según este método se debe basar en criterios razonables que sean compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y el artículo VII del GATT.

2. La carga de la prueba

El sexto método de valoración es el último recurso para la determinación del valor en aduana. Si bien en este método es responsabilidad de la Administración flexibilizar de manera razonable alguno de los métodos de valoración anteriores, o utilizar criterios razonables, todo ello en sintonía con el espíritu de las disposiciones establecidas en el Acuerdo; no existe alguna limitación para que el importador pueda aportar datos e informaciones a efectos de la aplicación del sexto método.

El artículo 7, numeral 3 del Acuerdo prescribe “Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto”. Asimismo, el artículo 16 del acotado señala “Prevía solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías”.

De estas normas se deduce que la Administración es quien tiene la carga de la prueba en el método del último recurso; ya que debe brindar una explicación al importador sobre la forma cómo se aplicó este método, si es que así lo solicita. No obstante, si bien el Acuerdo contempla esta posibilidad; disponer que el importador siempre sea informado de oficio sobre el método de

valoración finalmente empleado y su respectiva fundamentación, no contradice sus disposiciones; es más, ello resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 11, numeral 1 del mismo Acuerdo, que prescribe “En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos”. Asimismo, el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) en el quinto párrafo señala “Una vez determinado el valor, la Administración Aduanera le notifica al importador, indicando los motivos para haber rechazado el Primer Método de Valoración”.

Sánchez, J. I. (2007) afirma:

El numeral 3 del Artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC dispone que, “si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto.”

Las Aduanas deben tener cuidado con esta disposición que se encuentra en armonía con lo estipulado en el Artículo 16 del mismo Acuerdo.

Por lo tanto, están obligadas a estar en condiciones técnicas y legales para responder algún requerimiento escrito de un importador, considerando que él tiene el derecho de no ser tratado de manera arbitraria en la valoración de las mercancías importadas. Para estos efectos, el mismo Acuerdo en su artículo 11 prevé el derecho de recurso. Una actuación administrativa arbitraria sin motivación técnica y legal, y además, sin posibilidad de defensa, podría quedar sin efecto alguno con todas las implicaciones jurídicas y de orden práctico que esto tendría (p. 185).

El Acuerdo del Valor de la OMC tácitamente señala que es la Administración quien tiene que ocuparse de buscar la información y los datos necesarios para la aplicación del sexto método de valoración; luego de lo cual, si el importador lo solicita será informado de ello. Queda claro entonces que sobre la Aduana recae la carga de la prueba en esta última etapa de la valoración; lo cual tiene

sentido ya que es la Administración Aduanera quien generó la notificación de duda razonable dando inicio con ello al procedimiento de duda razonable; por lo que es preciso que el mismo concluya con la determinación del valor en aduana mediante la aplicación de uno de los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo, o en su defecto, debe proceder a la desvirtuación de la duda razonable.

CAPÍTULO V

CONFIGURACIÓN Y ALCANCES DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO DE DUDA RAZONABLE EN EL PERÚ

La carga de la prueba constituye uno de los elementos que forman parte de la teoría de la prueba; y es de tal importancia que, de acuerdo a como esté configurada, marcará la orientación, desarrollo y destino de un proceso. Sin embargo, no se debe restar mérito a los demás elementos, es decir, al objeto de la prueba y a la valoración de la prueba; porque como se ha constatado, el primero de ellos es el insumo sobre el cual siempre versará la carga probatoria; y qué decir de la valoración de la prueba, la cual si fuera mal efectuada, tiraría por la borda todo lo bueno que se haya podido realizar en las dos etapas anteriores. A pesar de la gran importancia de todos estos elementos; debido a su vastedad, el presente trabajo está dedicado sólo al estudio del segundo elemento, la carga de la prueba, aplicado al procedimiento aduanero de duda razonable en el Perú; no obstante, teniendo en cuenta que dicho procedimiento se rige principalmente por normas supranacionales, los resultados de la presente investigación en gran medida son válidos también para todos los países miembros de la Organización Mundial del Comercio.

En el capítulo anterior se ha analizado cómo está distribuida en la actualidad la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable a la luz de las disposiciones normativas vigentes sobre la materia, y criterios doctrinales y jurisprudenciales. Asimismo, se ha verificado que existe escasa regulación y documentación sobre este tema en las principales fuentes del derecho.

En el presente capítulo se aborda el estudio de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable desde una perspectiva integral, que involucra un análisis crítico con base en los Principios de las instituciones de la carga de la prueba y la valoración aduanera; lo que aunado a lo expuesto en los capítulos anteriores, contribuye a los objetivos de la presente investigación para dar respuesta efectiva a los problemas planteados, con la respectiva contrastación de las hipótesis.

Así como el objeto de la prueba marca la cancha del proceso, la carga de la prueba establece las reglas de juego; lo cual a su vez permite a las partes planificar sus estrategias para intentar lograr el triunfo. No obstante, la aplicación inexorable de estas reglas muchas veces puede resultar contraria a los fines del proceso como en el caso de la *probatio diabólica* explicada anteriormente, entre otros casos. También cabe señalar que sobre las reglas de la carga de la prueba subyace como elemento esencial “el incentivo”; en efecto, básicamente dichas reglas están orientadas a asignar la carga probatoria a la parte que resulte beneficiada con lo que quede probado; motivando de esta manera la probanza de los hechos en el proceso; son los incentivos los que mueven a las personas a desarrollar las actividades que les resulten beneficiosas, y la carga de probar no es una excepción; relacionado a este punto, algunos autores como Levitt, S. D. y Dubner, S. J. (2014), en términos generales sostienen que *los incentivos* son los que prácticamente mueven al mundo y la economía.

La estructuración cuadriculada de las reglas de la carga de la prueba si bien aporta a la predictibilidad y el orden estricto; podría paradójicamente en algunos casos implicar la consumación de actos de injusticia e inequidad; por ello se debe tener siempre presente que la ciencia del Derecho es dinámica y acorde con los hechos sociales que regula; de tal manera que en algunas ocasiones será necesario flexibilizar las reglas. En este sentido el profesor Parra, J. (1995) habla incluso de una crisis de la noción clásica de la carga de la prueba, argumentando que en la antigüedad se tenía como una alta virtud la bondad; pero hoy en día una de las virtudes de moda es la inteligencia; los hombres actúan con astucia (unos más que otros) para lograr sus objetivos, y

la significación de las palabras inteligencia y astucia en la actualidad conlleva muchas veces a que el litigante prefiera que se admita el triunfo, no como producto de la racionalidad empírica, sino del ardid, de su inteligencia, tal si fuera un “espadachín”. Esto en varios casos podría desnaturalizar el espíritu de la noción básica de la carga de la prueba; es por ello que el mismo autor señala que se hace necesario “contaminar” la inteligencia y la astucia, con ingredientes tomados de la ética y de la solidaridad (pp. 17, 18).

En este sentido, la doctrina de las cargas probatorias dinámicas involucra un cambio de paradigma respecto a la rigurosidad de la noción clásica de la carga de la prueba, y se basa en el principio de solidaridad; no obstante se debe tener presente su carácter residual.

En el presente trabajo de investigación se analizan dos instituciones jurídicas, como son la carga de la prueba y la valoración aduanera, para poder alcanzar los objetivos trazados y dar respuesta a los problemas planteados; realizando un estudio de fuentes doctrinarias, jurisprudenciales y legales generando una sinergia entre todos estos elementos, que permita desarrollar un análisis sobre la configuración de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, sintetizándose en los siguientes resultados:

Problema Principal:

1. ¿Cómo se configura la carga de la prueba y cuáles son sus alcances en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable?

Hipótesis principal:

La carga de la prueba, en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable, se configura en función al método de valoración examinado y bajo criterios de flexibilidad dinámica. Bajo este contexto, el valor en aduana se determina sobre la base de los hechos y documentos sustentatorios expuestos de manera oportuna. Los alcances de la carga de la prueba en dicho procedimiento aduanero generalmente producen incidencia tributaria.

La configuración de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable varía según el método de valoración aplicado; ello a la luz de las teorías sobre la carga de la prueba, tales como la regla básica, la teoría chiovendiana, la teoría normativa de Leo Roserberg, que son concordantes con los principios generales del derecho y la legislación sobre la materia; siendo relevante también la presencia y observación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas cuando el caso así lo requiera, máxime la poca y en algunos casos nula regulación legal sobre la carga de la prueba luego del primer método de valoración. Asimismo, resulta imprescindible como paso previo a la carga de la prueba, conocer el objeto de la prueba; para entender y fundamentar la correspondiente asignación de aquella. El objeto de la prueba consiste en una serie de hechos y documentos indispensables para la determinación técnica del valor en aduana, los cuales también están sometidos a un periodo de tiempo para su correcta presentación al procedimiento aduanero de duda razonable.

De otro lado, los alcances de la carga de la prueba representan los límites de la probanza y sus consecuencias; éstas últimas repercuten directamente en el destino del procedimiento, sea confirmando o desvirtuando la duda razonable; si se produce la confirmación generaría en muchos casos el pago de tributos adicionales por la determinación de un valor en aduana mayor al declarado por el importador. Por consiguiente, se constata la validez de la hipótesis principal.

Problemas Secundarios:

1. ¿La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable debe recaer en una sola de las partes?

1. Hipótesis secundaria:

La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, al estar en función al método de valoración examinado y bajo criterios de flexibilidad dinámica, no debe recaer exclusivamente en una de las partes;

requiere la intervención activa de ambas partes, pudiendo por tanto la no debida diligencia de alguna de ellas repercutir en su contra al final del procedimiento.

En efecto, la configuración de la carga de la prueba está en función al método de valoración en estudio; ello debido a que cada método tiene su propio objeto de prueba; per sé, los fundamentados de la carga de la prueba también cambian. Los criterios técnico-legales de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, se establecen de la siguiente manera:

- En el primer método de valoración la carga de la prueba recae exclusivamente en el importador;
- En el segundo y tercer método de valoración la carga de la prueba corresponde tanto a la Administración Aduanera como al importador;
- En el cuarto método de valoración la carga de la prueba recae primero sobre el importador y ante su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, recae en segundo término sobre la Administración;
- En el quinto método de valoración la carga de la prueba no recae en las partes del procedimiento, salvo en casos muy excepcionales recaerá en la Administración, por lo que más que una carga durante esta etapa del procedimiento es un derecho de quien pretenda sustentar el objeto de la prueba; y
- En el sexto método de valoración la carga de la prueba recae en la Administración Aduanera.

Por tanto, se verifica que durante todo este procedimiento es importante la intervención activa de la Administración y el importador; y el no cumplimiento de la carga de la prueba podría suponer una decisión desfavorable para la parte que sea responsable de dicho incumplimiento; toda vez que de una u

otra manera conllevaría a la confirmación o desvirtuación de la duda razonable. En consecuencia, se verifica la validez de la primera hipótesis secundaria.

2. ¿Qué consecuencias acarrea la incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable?

2. Hipótesis secundaria:

La incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, dificulta sobremanera o impide el normal desarrollo de la actividad probatoria, distorsionando generalmente el resultado de la determinación del valor en aduana.

Si se asigna de manera incorrecta la carga de la prueba, el procedimiento se torna extremadamente complejo y poco viable; siendo en estos casos altamente probable (y previsible) por un lado presenciar la pasividad de una de las partes en la aportación de las pruebas pertinentes a pesar de poder tenerlas a su alcance (de quien no tenga la carga y además se beneficie con la ausencia de pruebas), y por otro lado la enorme dificultad para conseguirlas que se irrogaría a la parte sobre la que se asigna dicha carga.

Esta incorrecta asignación desnaturaliza el procedimiento; si se produce en el estudio del primer método de valoración, la Administración no tendría manera de descubrir por cuenta propia todos aquellos documentos privados del importador con su vendedor que sustenten la transacción de compraventa internacional de mercancías; tal exigencia además de titánica constituiría una *probatio diabolica*. A su vez traería como consecuencia la desvirtuación de la duda razonable por *no haber podido demostrar la Administración que el valor en aduana declarado por el importador no es el valor de transacción*; de tal manera que en la determinación del valor se aplicaría irremediabilmente el primer método de valoración; pero si la carga de la prueba hubiera sido asignada correctamente, es decir, al importador, y éste no hubiera presentado las pruebas pertinentes, muy probablemente la determinación del valor

hubiera variado en cuantía por aplicación de un método de valoración distinto al primero. Es por ello que, como se ha expuesto anteriormente, la carga de la prueba constituye la columna vertebral de todo proceso, ya que los principales lineamientos de aquella, marcan la orientación, desarrollo y destino de éste.

En el segundo y tercer método de valoración no se presentan generalmente estos inconvenientes, debido a que la carga probatoria es compartida entre la Administración y el importador, existiendo incluso una etapa de coordinación y celebración de consultas; la no aportación de pruebas por ambas partes genera el descarte de dichos métodos y el examen del siguiente.

En el cuarto método de valoración, la incorrecta asignación de la carga de la prueba genera trabas en el procedimiento; la desproporcionada exigencia de pruebas que en algunos casos el Tribunal Fiscal impone a la Administración Aduanera, ocasiona que no se pueda continuar con la aplicación sucesiva y excluyente de los demás métodos de valoración; esto obedece justamente a una errónea interpretación (por parte del colegiado) de la exigua y genérica legislación que sobre esta materia existe, aunado al hecho de que hasta la actualidad no se han adoptado en este tipo de procedimientos criterios jurisprudenciales modernos sobre la asignación de la carga de la prueba, como el empleo de la teoría de las cargas probatorias dinámicas.

En el quinto método de valoración generalmente la carga de la prueba no recae en las partes del procedimiento, resultando un acto facultativo si el fabricante de las mercancías importadas aporta las pruebas correspondientes. La sola declaración de las partes sobre la ausencia de pruebas en este método de valoración traería como consecuencia su descarte y la evaluación del siguiente método. Ahora, en el caso que la carga de la prueba fuera asignada (erróneamente) a una de las partes, esto impediría la prosecución del procedimiento al resultar imposible o de gran dificultad la obtención de estas pruebas para cualquiera de ellas, salvo en los casos en que habiendo el productor brindado información, la Administración decida basarse para

cierta materia específica (“cantidad por concepto de beneficios y gastos generales”) en información de otras fuentes.

La carga de la prueba en el sexto método de valoración corresponde a la Administración; asignarla de manera errada al importador, impondría a éste una responsabilidad inagotable con la presentación de pruebas que probablemente no estén a su alcance, ya que corresponde a la Administración la determinación del valor flexibilizando cualquiera de los métodos de valoración anteriores o empleando criterios razonables; también podría darse el caso (ante esta incorrecta asignación) que simplemente el importador no presente pruebas, siendo por tanto la Administración Aduanera la que de todos modos deba asumir la carga de la prueba para lograr la determinación del valor en aplicación de este último método y la culminación del procedimiento; de lo contrario no quedaría otro camino que la desvirtuación de la duda razonable por falta de pruebas.

Se evidencia entonces que sobre la institución de la carga de la prueba subyace “el incentivo” como elemento esencial; por tanto, para determinar la asignación de esta carga no se debe perder de vista cuál es la parte beneficiada con lo que quede probado o no; además se debe considerar la factibilidad probatoria de cada una de las partes. No tomar en cuenta estos factores en la asignación de la carga de la prueba, puede acarrear la desnaturalización de los procesos o procedimientos y sus respectivos resultados. En consecuencia, se confirma la validez de la segunda hipótesis secundaria.

A continuación se desarrolla con detalle estos resultados:

1.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el primer método de valoración

Cuando la Administración inicia un procedimiento de duda razonable, pueden surgir preguntas como ¿por qué debería el importador tener la carga de la prueba si él no ha iniciado el procedimiento?, ¿acaso no aplica aquí el

principio básico de que todo aquel que afirma algo debe probarlo?, ¿los principios aduaneros de Buena Fe y de Presunción de Veracidad no son considerados en este procedimiento?, etc.

Si bien este procedimiento es *sui generis* porque literalmente parte de una duda (razonable), la misma es generada sobre el valor en aduana declarado por el importador en la DAM; por tanto, resulta lógico y conforme al principio básico mencionado, que la persona que ha declarado el valor en aduana, o sea el importador, deba sustentarlo ante la Administración, si es requerido para ello de acuerdo a ley. Respecto a los principios de Buena Fe y de Presunción de Veracidad, éstos son de presunción *iuris tantum*; y la generación de una duda razonable no los descalifica automáticamente, sino que se trata de una comprobación, porque justamente admiten prueba en contrario.

En este sentido Cosío, F. (2007) afirma:

El principio de Buena Fe, del cual deriva la facilitación del comercio exterior (...) va ligado al Principio de presunción de veracidad (...) y en consecuencia no es absoluto, por lo cual el usuario del servicio aduanero debe tener en cuenta que la veracidad de sus actos no es un dogma sino una presunción, la misma que tiene carácter “*iuris tantum*” es decir admite prueba en contrario (p. 108).

Un análisis interesante sobre la carga de la prueba y la presunción de veracidad en el campo de la valoración aduanera, es el que expone el autor colombiano Camargo, J. M. (2009); quien sostiene que, aunque parezca sorprendente, la autoridad aduanera es la que tiene la carga de la prueba si quiere afirmar que el valor declarado en la factura no es el valor real de transacción. El deber de pedir primero los documentos, y ante esa orden el particular tenga la obligación correlativa de aportarlos, no significa que sea suya la carga de la prueba, pues se trata sólo de un deber general de atender las órdenes de las autoridades; y aunque esta actividad puede parecer una carga probatoria para el particular, en verdad lo es para la autoridad, que debe

desplegar su actividad en ese sentido antes de siquiera afirmar la falsedad de la factura. Por ello, concluye diciendo que perjudicar al particular ante la ausencia de pruebas implica hacerlo víctima de una presunción de mala fe, lo cual es una verdad que comúnmente no se reconoce, por ser políticamente incorrecta, pero es la única lógica, dado el estado actual de la práctica del derecho (pp. 579-582).

Al respecto cabe señalar que la finalidad del procedimiento de duda razonable es determinar el valor en aduana mediante la aplicación sucesiva y excluyente de los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo; ello puede implicar la desvirtuación o confirmación de la duda razonable; por tanto, dicha finalidad no está orientada a afirmar que el valor declarado en la factura no es el valor real de transacción; ahora, si en el transcurso de las investigaciones se comprueba esto, es diferente; además, esta afirmación no presupone indefectiblemente el descarte del primer método; por ejemplo, si una factura comercial está expresada en Incoterm EXW, resulta evidente, tanto para la Administración como para el importador, que la misma no representa el valor de transacción y que, a efectos de la aplicación del primer método, es necesario presentar documentos complementarios para sustentar dicho valor. De otro lado, cuando se determina el valor en aduana aplicando un método de valoración distinto al primero, ello no necesariamente significa que se ha llegado a la conclusión que la factura comercial es falsa; es más, determinar esto en nuestro país, no es competencia de la autoridad encargada del procedimiento de duda razonable; en todo caso, de existir indicios de falsedad de algún documento, se debe dar parte a la autoridad competente, que es el Ministerio Público. Respecto al requerimiento de pruebas al importador, la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994), adoptada en la Ronda de Uruguay, señala:

Quando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione

una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1 (...).

Por tanto, si el importador no presenta pruebas para sustentar el valor de transacción o si las que presenta no desvirtúan la duda razonable, no significa que inexorablemente va a recaer sobre él un perjuicio o una presunción de mala fe; pues la consecuencia real y directa sólo es que la Administración podrá decidir la no aplicación del primer método, lo cual implica proseguir con la aplicación sucesiva y excluyente de los demás métodos de valoración para determinar el valor en aduana. Esto demuestra también que es el importador el que tiene la carga de la prueba porque ante la ausencia o insuficiencia de pruebas, la norma no establece que se debe mantener el valor declarado, sino mas bien que será posible descartar el primer método.

De otro lado, para la aplicación del primer método de valoración en el procedimiento de duda razonable se requiere constatar el valor de transacción de la mercancía importada, mediante el examen de los documentos relacionados con el sustento de dicho valor. Esta documentación la tiene el importador, porque es quien interviene directamente en la celebración del contrato de compraventa; por consiguiente posee los documentos relacionados con la adquisición de la mercancía y el pago respectivo; tales como la factura comercial, el contrato de compraventa, el documento de transporte, la póliza de seguro, el voucher de pago, el mensaje Swift, el estado de cuenta corriente, etc. Por su parte la Administración desconoce de todos estos documentos hasta que el importador los presenta, cuando le son requeridos.

Por ello, es menester que la carga de la prueba recaiga sobre la parte que tiene físicamente la documentación (o acceso directo a la misma) que es objeto de prueba; de lo contrario, además de la extrema dificultad que representaría, ello configuraría un caso de *probatio diabolica*, ya que la Administración tendría que probar (una vez generada la duda y sin la documentación pertinente) la existencia o inexistencia de elementos suficientes para desvirtuar la duda razonable; cuando lo más viable es que el mismo importador pruebe, mediante los documentos que posee, que el valor declarado es conforme a los artículos 1 y 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.

Del análisis conjunto de la legislación nacional y supranacional, así como de la jurisprudencia en el Perú, desarrollado en el capítulo anterior, se ha concluido con relativa facilidad que según nuestro ordenamiento jurídico la carga de la prueba en el primer método de valoración corresponde al importador; quedando también evidenciada en algunas normas no sólo la carga subjetiva, con la asignación explícita o implícita de la carga probatoria; sino también la carga objetiva, con la advertencia del riesgo, es decir, la confirmación de la duda razonable, el descarte del método del valor de transacción, y la evaluación del siguiente método de valoración.

Asimismo se observa en este método el cumplimiento de las teorías chiovendiana y normativa; la primera porque se atribuye la carga de la prueba al que genera el hecho constitutivo, es decir, la declaración del valor en aduana; y la segunda porque se asigna dicha carga al que declara el valor en aduana (conforme a ley), y bajo cuyo presupuesto se determinan los tributos a pagar; en ambos casos es el importador. Respecto a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, ésta no precisa de inminente aplicación para flexibilizar la carga probatoria en este método; puesto que, como se ha demostrado, la legislación ha previsto establecer que la carga de la prueba le corresponde al importador, quien es justamente el que tiene la mayor facilidad para aportar las pruebas por ser el propietario y tenedor de las mismas.

Según las disposiciones del Acuerdo del Valor de la OMC, el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana.

Este valor es el que debe ser declarado por el importador cuando se trata de una mercancía que ha sido objeto de compraventa internacional, y asimismo debe preconcebir que puede ser requerido por la Administración para que sustente su declaración con los medios probatorios pertinentes. Es el importador quien debe contribuir directamente para lograr la aplicación del primer método, porque lo que se está evaluando aquí es si lo que ha declarado como valor en aduana se ajusta a las leyes vigentes; y lógicamente querrá probar que sí. En este sentido, se verifica que las normas sobre la carga de la prueba en el primer método de valoración contienen una justificación subyacente de primer y segundo orden (de la que hablaba el profesor Bravo, P., 2013); ya que se basan en el criterio de “beneficio” al asignar la carga a quien resulta favorecido con lo que quede probado en esta etapa del procedimiento, que en este caso es el importador, porque al demostrar que el valor que ha declarado es el valor de transacción, logrará desvirtuar la duda razonable y hacer prevalecer su declaración (justificación de primer orden); lo cual supone también una distribución de incentivos al efectuar dicha asignación para hacer viable la probanza de los hechos, toda vez que resulta de interés para el importador probar que el valor declarado se ajusta a ley, y de esta manera evitar un eventual ajuste del valor (justificación de segundo orden).

La asignación de la carga de la prueba al importador, entraña también el derecho que tiene a ser oído, porque justamente le permite desde el inicio del procedimiento presentar sus argumentos y pruebas sobre el valor declarado antes de que la Administración pase a evaluar la aplicación de los otros métodos de valoración. Por lo tanto, se debe tener presente que esta carga conlleva una responsabilidad pero a la vez una oportunidad para que el importador exponga y sustente lo que a su derecho corresponda, a efectos de lograr la finalidad del procedimiento.

Si bien la carga de la prueba en el primer método de valoración corresponde al importador, la Administración puede discrecionalmente efectuar un trabajo de investigación y contrastación de las pruebas que éste haya presentado. Así

por ejemplo, el numeral 31 de la sección V del Procedimiento INTA-PE.01.10a (2010) establece:

(...) De existir dudas con relación a la documentación presentada para sustentar el pago mediante transferencias bancarias, la SUNAT podrá solicitar al Banco la confirmación de la misma de conformidad a las disposiciones del Código Tributario. (...)

Al respecto, el Código Tributario (2013) en su artículo 62 numeral 10 señala:

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:

a) Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

- b) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración.

De estas normas se desprende que solicitar información a las entidades del sistema financiero:

- Es un acto discrecional de la Administración, y
- Debe canalizarse por intermedio del juez.

La realización de estas investigaciones extraordinarias no constituye una carga para la Administración en la evaluación del primer método de valoración, sino un acto facultativo; por lo tanto, dicha entidad puede declarar la aplicación o no aplicación de este método (dependiendo de si el importador ha sustentado o no el valor de transacción, respectivamente), sin necesidad de solicitar información a terceros para desvirtuar o confirmar la duda razonable.

Los alcances de la carga de la prueba representan los límites de la probanza y sus consecuencias. Por ende, para la evaluación del primer método de valoración en el procedimiento de duda razonable, la Administración Aduanera deberá requerir al importador la documentación e información que constituye el objeto de prueba; siendo las pruebas principales, la factura comercial, el documento de transporte, la póliza de seguro (de corresponder), los documentos bancarios (de corresponder), y los documentos contables (de ser obligatoria su tenencia); si pese a su requerimiento, el importador no presenta alguno de estos documentos, es factible descartar la aplicación del método del valor de transacción. Cabe señalar que la factura comercial, el documento de transporte y la póliza de seguro (de corresponder) son documentos asociados a la DAM, por lo que deben haber sido entregados a la Administración (en copias autenticadas) desde el inicio del despacho aduanero. Asimismo, puede que el importador deba presentar documentos adicionales a los ya mencionados; por ejemplo, si el pago del precio por la mercancía importada lo ha efectuado por un medio distinto al sistema

bancario, deberá presentar la documentación respectiva de la entidad mediante la cual lo hizo efectivo, etc.; por lo tanto, corresponderá en cada caso determinar los documentos complementarios que sean pertinentes; pero también cabe señalar que la Administración, en el estudio del primer método de valoración, no podrá exigir al importador documentos o información que a éste no le corresponda tener, o que no guarden relación con lo que es objeto de prueba; pues ello está fuera de los límites de la carga probatoria que las normas le han asignado.

Las consecuencias de la carga de la prueba repercuten directamente en el destino del procedimiento, y en lo que respecta al primer método de valoración, dependerán de la manera cómo el importador asuma esta responsabilidad; si cumple con presentar la documentación requerida y la Administración verifica que la misma sustenta correctamente el valor de transacción, ésta procederá a desvirtuar la duda razonable, o (de corresponder) determinar el valor en aduana en aplicación del primer método de valoración; aunque ciertamente en ambos casos se está determinando el valor con la aplicación del primer método, en el primer caso se mantiene el valor declarado por el importador (determinación pasiva); y en el segundo es ajustado al valor de transacción que corresponda, lo cual puede acarrear un pago de tributos adicionales (determinación propiamente dicha, o determinación activa). Si el importador no presenta la documentación requerida, o habiéndola presentado la Administración verifica que la misma no sustenta correctamente el valor de transacción, es muy probable que ésta proceda a confirmar la duda razonable, descartar la aplicación del primer método y pasar a la evaluación del siguiente método de valoración. También puede que el importador renuncie de manera expresa a sustentar el valor de transacción, con lo cual se despoja totalmente de la carga probatoria; trayendo como normal consecuencia el descarte del primer método y la continuación del procedimiento, pero si el importador además de esta renuncia presenta el Anexo 06 y una autoliquidación de tributos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación del precio de referencia o el indicador de riesgo utilizado para generar la duda razonable, y a consideración de la autoridad aduanera la autoliquidación es

conforme, el procedimiento concluye con la aceptación de la determinación de la obligación tributaria efectuada mediante la autoliquidación, reservándose la Administración el derecho a determinar el valor si es que posteriormente el importador presenta documentación sustentatoria del valor de transacción. Vemos entonces como la carga de la prueba marca la pauta en esta etapa crucial del procedimiento de duda razonable, propiciando la conclusión del mismo, la determinación del valor en aduana, o el inicio de una nueva etapa con la evaluación de la aplicación del siguiente método de valoración.

2.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración

Si se descarta la aplicación del método del valor de transacción, corresponderá pasar a evaluar la aplicación del segundo y tercer método de valoración (en ese orden). Este hecho supone un cambio en el objeto de prueba, que ya no será el valor de transacción de la mercancía importada, sino el valor de transacción de mercancías idénticas o similares a aquella mercancía; y como quiera que tanto la Administración como el importador están en la capacidad de investigar y hallar este tipo de pruebas (como se explicó en el capítulo anterior), resulta importante que se produzca una *celebración de consultas* entre ambas partes para intercambiar información.

En esta etapa de la valoración las partes deberán, según corresponda, afirmar o negar que cuentan con referencias de precios de mercancías idénticas o similares para la aplicación del segundo o tercer método de valoración; presentando las pruebas de dichas referencias en caso afirmativo. De esta manera se cumple el principio básico de la carga de la prueba que reza “aquel que afirma algo debe probarlo”; el cual es aplicable a las dos partes.

Se observa también en estos métodos el cumplimiento de las teorías de Giuseppe Chiovenda y Leo Rosenberg; la primera porque se atribuye la carga de la prueba a quien genera el hecho constitutivo, que es afirmar la existencia de referencias de precios para aplicar el segundo o tercer método de valoración; y la segunda porque se asigna dicha carga a la parte que afirma

que existen referencias de precios idóneas según el Acuerdo, y asimismo se ve favorecida con la presentación de las mismas si reúnen los requisitos legales, ya que serán empleadas para la determinación del valor en aduana; en ambos casos pueden ser la Administración y el importador. Respecto a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, ésta no precisa de aplicación porque justamente se desprende de nuestro ordenamiento jurídico que ambas partes tienen la responsabilidad y a la vez el derecho de presentar las pruebas que tengan para la aplicación de estos métodos, en la medida de sus posibilidades.

Asimismo, se verifica que las normas sobre la carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración contienen una justificación subyacente de primer y segundo orden; debido a que se basan en el criterio de “beneficio” al asignar la carga a quien resulta favorecido con lo que quede probado en esta etapa del procedimiento, que en este caso son ambas partes, porque al demostrarse que el valor correspondiente a una referencia es la más idónea, la parte que la haya presentado logrará que la misma sea empleada para la determinación del valor (justificación de primer orden); lo cual supone también una distribución de incentivos al efectuar dicha asignación para hacer viable la probanza de los hechos, toda vez que resulta de interés para ambas partes probar la existencia de referencias de mercancías idénticas o similares conforme a las disposiciones legales de la materia, y lograr así una correcta determinación del valor en aduana (justificación de segundo orden).

Si el importador presenta referencias de precios y la Administración también cuenta con referencias; ésta deberá sustentar detallada y técnicamente cuál es la que, acorde a las normas de valoración, resulta más idónea para la aplicación del segundo o tercer método de valoración, y asimismo explicar por qué las demás son descartadas. En caso el importador no presente respuesta a las consultas realizadas, se entenderá que no cuenta con referencias de precios para la aplicación de estos métodos; si sólo una de las partes cuenta con referencias; de igual forma la Administración deberá sustentar detallada y técnicamente que la referencia finalmente adoptada para la determinación del valor, cumple con las disposiciones legales de la materia; o en su defecto

demostrar por qué las referencias presentadas no pueden ser válidamente empleadas para tal efecto.

El artículo 2 parte in fine del Acuerdo señala “Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo”.

Así también, el artículo 3 parte in fine del Acuerdo señala “Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo”.

Por tanto, en la aplicación de estos métodos si existe más de una referencia idónea se empleará la que contenga el valor de transacción más bajo; pero si esta referencia además corresponde a un valor igual o menor que el valor de la mercancía objeto de valoración, se deberá desvirtuar la duda razonable, pues esto constituirá una prueba de que es altamente probable que el valor declarado por el importador sí corresponda al valor de transacción.

El artículo 60 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014) establece:

1. A los efectos de la aplicación de los valores criterio de que trata el artículo 16 de este Reglamento, de los métodos del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas y Similares y del “Último Recurso”, se entenderá que un valor ha sido aceptado por la Aduana, cuando se haya establecido que el mismo, se encuentra conforme con los presupuestos y requisitos previstos para la aplicación de cada uno de los métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
2. Cuando se presenten a la Aduana antecedentes de valores en aduana ostensiblemente bajos, con el propósito de considerarlos como valores criterio, o como antecedentes para la aplicación de los métodos de

valoración antes señalados, la Administración Aduanera podrá iniciar una investigación a efectos de confirmarlos o invalidarlos.

3. No serán considerados como aceptados aquellos valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio, o hayan sido invalidados a causa de los mismos.

De conformidad con esta norma, cuando las referencias presentadas por el importador corresponden a importaciones con valores en evaluación o estudio, no podrán ser empleadas para la aplicación del segundo o tercer método de valoración. Sin embargo, en muchos casos el importador no tiene la posibilidad de conocer si las referencias que presenta están siendo o han sido objeto de una investigación o estudio en materia del valor, ya que no toda esta información es de acceso público; por lo que en dichos casos es necesario que la Administración especifique cuál es ese proceso de investigación o estudio al que hace mención para descartar una referencia, no bastando por tanto la sola afirmación de tal extremo; esto con la finalidad de motivar conforme a ley sus decisiones y no generar indefensión al importador. En este sentido, la RTF N° 00659-A-2015 señala:

(...) resulta válido que la Aduana rechace el análisis de una referencia proporcionada por la recurrente [importador] cuando la misma constituye un valor en evaluación (sujeto a un proceso de investigación o estudio en los términos del artículo 59° de la Resolución N° 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones); sin embargo cuando se cuestiona vía reclamación ésta calificación efectuada por la Administración, ella debe sustentar al momento de resolver dicho recurso cuáles son las acciones de investigación o estudio efectivamente realizadas por la Aduana respecto de dichas referencias de precios (trámites de duda razonable, programas de fiscalización, intercambios de información, ajuste de valor, entre otros), así como el resultado de dichas investigaciones o estudios, en caso éstos existan.

Es menester que la carga de la prueba recaiga sobre ambas partes porque tanto la Administración como el importador tienen la posibilidad de contribuir efectivamente en la aplicación de estos métodos de valoración. Del análisis conjunto de las normas sobre valoración aduanera, así como de la jurisprudencia peruana, desarrollado en el capítulo anterior; se puede concluir que en nuestro ordenamiento jurídico no existen normas o criterios expresos sobre la carga de la prueba para la aplicación de estos métodos; sin embargo, del tenor de algunas disposiciones, se colige que la carga probatoria corresponde a las dos partes; y que tanto en el plano subjetivo como objetivo recae por igual sobre la Administración y el importador, ya que ambas tienen la capacidad y oportunidad para presentar pruebas, y de no hacerlo la consecuencia será la misma, es decir, el descarte del segundo y tercer método de valoración; pero cabe señalar que la Administración, aparte del hecho de poder presentar referencias, deberá siempre sustentar técnicamente porqué elige a una y no a otra, o en todo caso a ninguna en la evaluación de la aplicación de estos métodos; aunque no por ello el importador está impedido de brindar el sustento técnico que estime conveniente para reforzar la presentación de sus referencias, sobre todo cuando es necesario sustentar con pruebas la realización de ajustes por diferencias atribuibles a un nivel comercial, cantidad, costos y gastos por distancias o formas de transporte, etc.

En la RTF N° 3893-A-2013 se establece:

(...) una vez descartada la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se debe tratar de determinar el valor en aduanas de la mercancía importada aplicando el Segundo Método de Valoración Aduanera, para lo cual es necesario utilizar como referencia el valor de transacción de una mercancía idéntica, que haya sido vendida para la exportación al país de importación y exportada en el mismo momento que la mercancía objeto de valoración o en un momento aproximado.

De dicha definición se puede concluir que si la Administración Aduanera no tiene una referencia de mercancía idéntica con dichas características y el importador tampoco le proporciona una, corresponde descartar la aplicación del Segundo Método de Valoración, siendo la falta de esa referencia un fundamento suficiente para no aplicar dicho método.

Como se observa, en lo que respecta a la carga objetiva de la prueba, hay igualdad para las partes, porque la sola afirmación de la Administración y el importador de no contar con una referencia de mercancía idéntica es suficiente para traer la misma consecuencia, que es la no aplicación del segundo método de valoración; claro está que si una de las partes sí cuenta con referencias y se comprueba que al menos una de ellas es válida según las disposiciones del Acuerdo y las normas complementarias; se aplicará este método; de lo contrario se pasará a la evaluación del tercer método, cuya aplicación o descarte se sujeta a estos mismos criterios.

Los alcances de la carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración se circunscriben al sustento de la existencia de referencias de precios de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración, recayendo la misma sobre la Administración y el importador conforme se ha expuesto. Asimismo, las consecuencias de haber asumido o no dicha carga influyen directamente en el destino del procedimiento, porque ello conducirá o a que se desvirtúe la duda razonable, se aplique el segundo o tercer método de valoración, o se pase a evaluar la aplicación del siguiente método.

3.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el cuarto método de valoración

La carga de la prueba en el método del valor deductivo es un tema que amerita un profundo análisis dada su complejidad, aunado al hecho que no existe una disposición legal expresa sobre esta materia.

El artículo 5 del Acuerdo establece que el método deductivo podrá aplicarse indistintamente sobre ventas de mercancías importadas, mercancías

idénticas o mercancías similares; y sólo a falta de todas estas se podrá aplicar sobre ventas de mercancías importadas que hayan sido transformadas. Sin embargo, el Comentario 15.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, referido a la Aplicación del Método del Valor Deducido, señala el orden de prelación de los elementos que conforman el objeto de prueba en la aplicación de este método, al establecer en el numeral 7 que cuando no se vendan las mercancías importadas, pueden utilizarse ventas de mercancías idénticas o similares, en este orden de prioridad; así también, en el numeral 4 se considera, como medida práctica, que si se han realizado ventas, por el importador, de mercancías importadas o idénticas o similares, puede que no sea necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores. Por tanto, del tenor de estas disposiciones se desprende el siguiente orden para la aplicación del método deductivo:

- Sobre la venta de las mercancías importadas.
- Sobre la venta de mercancías idénticas del mismo importador.
- Sobre la venta de mercancías similares del mismo importador.
- Sobre la venta de mercancías idénticas de otros importadores.
- Sobre la venta de mercancías similares de otros importadores.
- Sobre la venta de las mercancías importadas luego de haber sido objeto de un proceso de transformación.

No obstante, esta es una sucesión que podría variar; excepto en lo establecido en el último punto, cuyo número de orden siempre será el mismo; en lo demás, se debe seguir normalmente esta secuencia; salvo que, en virtud al numeral 5 del acotado Comentario, la Administración decida - atendiendo a las circunstancias de cada caso particular - considerar primero ventas realizadas por otros importadores aun cuando el importador de las mercancías

importadas objeto de valoración haya realizado ventas de mercancías importadas o ventas de mercancías idénticas o similares importadas.

Cabe señalar que los instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA, como son las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios, forman parte de la Resolución 1684 de la CAN, y asimismo han sido incorporadas a la legislación nacional mediante el D.S. N° 186-99-EF; por lo tanto tienen fuerza de ley.

Ahora bien, considerando este orden, la Administración debe requerir primero al importador información debidamente documentada sobre ventas en el mercado local de las mercancías importadas, o en su defecto de mercancías idénticas o similares que haya importado; información que debe comprender además el registro y sustento de todas las comisiones, costos y gastos a los que hace referencia el artículo 5 del Acuerdo, a efectos de realizar las deducciones correspondientes. Ante este requerimiento puede suceder lo siguiente:

- Que el importador presente información y documentación relativa a las mercancías importadas, o
- Que el importador presente información y documentación relativa a mercancías idénticas o similares, o
- Que el importador manifieste que no cuenta con la información solicitada porque aún no ha vendido las mercancías importadas, o ha realizado las ventas fuera del plazo establecido en el Acuerdo (90 días desde la importación), o señalando cualquier otro motivo, o
- Que el importador no presente respuesta alguna.

Si se produce el primer o segundo caso, y la Administración comprueba que las pruebas presentadas por el importador son idóneas, determina el valor en aduana aplicando el cuarto método de valoración, procediendo a sustituir el

valor declarado por el valor resultante de la aplicación de este método; salvo que dicho valor sea igual al valor declarado; en tal caso corresponderá desvirtuar la duda razonable al haberse constatado que efectivamente el importador declaró el valor de transacción. En caso las pruebas presentadas por el importador no sean del todo idóneas pero la Administración de manera discrecional decide y puede basarse en informaciones distintas de las comunicadas por el importador, podría resultar posible también la aplicación del método deductivo. Si la Administración determina que las pruebas presentadas por el importador no son idóneas para aplicar este método de valoración, deberá proceder de la manera señalada para el tercer y cuarto caso.

De darse el tercer o cuarto caso, la Administración deberá buscar en sus archivos y verificar si cuenta con información relativa a las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares del mismo importador o de otros importadores, que sea idónea para la aplicación de este método de valoración, pudiendo consistir en auditorías o fiscalizaciones que se hayan efectuado a importadores en relación con estas mercancías. Cabe señalar que en caso la Administración no cuente con información sobre las mercancías importadas; las probabilidades de aplicar el cuarto método de valoración se reducen, ya que será poco probable que existan mercancías idénticas o similares sobre las cuales aplicar este método, porque justamente la inexistencia de estas mercancías motivó que se pase a evaluar la aplicación del cuarto método; frente a ello cabe preguntarse ¿por qué el Acuerdo establece que el método del valor deductivo puede aplicarse sobre mercancías idénticas o similares, si justamente el descarte del segundo y tercer método de valoración se debió a que no existía esta clase de mercancías? No se trata de una contradicción, sino que es necesario advertir que existe una diferencia entre mercancías idénticas o similares, y el valor de transacción de mercancías idénticas o similares; en tal sentido, el método deductivo puede ser aplicado por ejemplo sobre mercancías idénticas o similares cuyos valores no corresponden a valores de transacción aceptados por la Aduana; puesto que esta circunstancia, si bien impide que puedan ser empleadas en aplicación del segundo o tercer método, no afecta la evaluación

de la aplicación del cuarto método ya que su estudio parte del precio de venta de las mercancías en el país de importación; sin embargo, en cuanto a las características físicas y demás condiciones que deben reunir las mercancías idénticas o similares, sí se deben cumplir las exigencias del Acuerdo y las normas complementarias.

En consecuencia, si la Administración, una vez efectuada la búsqueda en sus archivos, verifica que cuenta con información y documentación pertinente e idónea para la aplicación del método deductivo, determinará el valor en aduana con base en dicho método. Si no contara con esta información, podrá descartar este método de valoración y pasar a evaluar la aplicación del siguiente método. Cabe señalar que esta investigación de mercancías idénticas o similares del mismo importador o de otros importadores que en determinados casos debe realizar la Administración; se basa en lo establecido en el numeral 4 del Comentario 15.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, que señala “(...) si se han realizado ventas, por el importador, de mercancías importadas o idénticas o similares, puede que no sea necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores”; por lo que de esta norma se deduce, *contrario sensu*, que si no se han realizado ventas, por el importador, de mercancías importadas o idénticas o similares, será necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores. Aunque esta norma no establece directamente cuál de las partes debe efectuar la búsqueda de estas ventas, se debe tener en cuenta que la Administración está en mejor situación para realizar dicha investigación; criterio que se consolida aún más con la doctrina de las cargas probatorias dinámicas.

Respecto a este tema, el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como la RTF N° 19192-A-2013, establece el siguiente criterio:

(...) Cuando la SUNAT intenta determinar el valor aduanero en aplicación del Cuarto Método de Valoración Aduanera – Valor Deducido, en el marco del Acuerdo de Valoración de la OMC, debe realizar cuanto menos las siguientes acciones mínimas:

- a) Requerir al importador la información pertinente relacionada con las operaciones de reventa de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares a ellas, y con los costos y gastos involucrados en dicha operación;
- b) Obtener de las áreas competentes dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta en Aduanas y de la Superintendencia Nacional Adjunta en Tributos internos, la información pertinente relacionada las operaciones de reventa de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares a ellas;
- c) Requerir y cruzar información con los terceros directamente vinculados a las operaciones de reventa y a los servicios conexos a ella (como son los compradores de las mercancías revendidas, las entidades bancarias y financieras, transportistas, almacenes, operadores logísticos, etc.), de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares a ellas;

Que cabe precisar que el criterio antes expuesto, el mismo que es recogido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, guarda conexión con el numeral 3° del artículo 41° de la Resolución 846 relacionado a los aspectos generales de la aplicación del Método del Valor Deductivo, puesto que ambos establecen acciones mínimas que la Administración debe realizar cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, es decir, no haya presentado la información requerida o habiendo presentado la información, ésta no resulte suficiente; asimismo el citado criterio también concuerda con el artículo 16° de la Decisión 571, el cual establece que la Administración puede pedir información a terceros a fin de determinar el valor en aduanas. En tal sentido, la obligación de requerir información no sólo se centra en el importador sino a terceros que intervienen directa o indirectamente en dichas operaciones, a fin de determinar el valor en Aduana en aplicación del Cuarto Método de Valoración.

Al respecto cabe señalar que en virtud al Acuerdo del Valor de la OMC y las normas complementarias, resulta necesario que la Administración efectúe el requerimiento establecido en el literal a) de la citada RTF; y en caso el importador no cumpla con dicho requerimiento o lo haga de manera deficiente, recién ahí será necesario realizar las acciones que se señalan en el numeral b) esto a fin de investigar si existe información relacionada con las mercancías importadas u otras idénticas o similares que permitan la aplicación del método del valor deductivo. Respecto a lo indicado en el literal c) debe señalarse que las normas a las cuales hace referencia el Tribunal Fiscal, y en general cualquier norma sobre valoración aduanera, no imponen a la Administración la realización de las acciones mínimas que ahí se detallan; ya que el numeral 3° del artículo 41° de la Resolución 846 de la CAN señalaba:

Los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador. Cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador.

Los precios de venta reportados por el importador, deberán estar soportados en las respectivas facturas de venta interna, conforme lo dispone la legislación nacional. Las deducciones que se efectúen, deberán basarse en datos objetivos y cuantificables debidamente respaldados documentalmente.

Por ningún motivo podrán tomarse, a efectos de la utilización de este método, valores que sean arbitrarios o ficticios.

Esta norma ha sido derogada por la Resolución 1684 de la CAN, sin embargo esta parte del artículo 41 ha sido considerada casi en su integridad en el artículo 45 numeral 3 de la referida Resolución, que establece lo siguiente:

Los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información

contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador.

Los precios de venta reportados por el importador, deberán estar soportados en las respectivas facturas de venta interna, conforme lo dispone la legislación nacional. Las deducciones que se efectúen, deberán basarse en datos objetivos y cuantificables debidamente respaldados documentalmente.

Por ningún motivo podrán tomarse, a efectos de la utilización de este método, valores que sean arbitrarios o ficticios.

Como se observa, ambas normas señalan exactamente que “cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador”; por tanto, del tenor de esta disposición se colige que basarse en informaciones pertinentes distintas de las comunicadas por el importador, cuando la información suministrada por éste no ha sido debidamente justificada o sustentada; constituye una facultad de la Administración, mas no un imperativo. Claro está que en caso la Administración decida basarse en información distinta a la del importador, este hecho además de constituir una facultad, de concretarse, también implica que pueda justificar debidamente esta información a fin de salvaguardar el debido procedimiento y no coartar el derecho de defensa del importador.

Asimismo, el artículo 16° de la Decisión 571 de la CAN establece:

Cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como

cualquier persona que haya actuado ante la Aduana en relación con la declaración en aduana de las mercancías y la declaración del valor, a quien la autoridad aduanera le haya solicitado información o pruebas a efectos de la valoración aduanera, tendrá la obligación de suministrarlas oportunamente, en la forma y en los términos que se establezcan en la legislación nacional.

Esta norma señala que cuando una persona es requerida por la Administración para que presente alguna información pertinente, aquella está en la obligación de cumplir con dicho requerimiento; de lo cual se desprende que para la Administración, el requerimiento de información constituye una facultad y no una obligación.

En consecuencia, de estas normas comunitarias no se deduce que la Administración deba cumplir obligatoriamente con las acciones mínimas señaladas en el numeral c) del referido criterio jurisprudencial; pues se trata de actos facultativos.

Sin perjuicio de ello, en los casos que no se haya podido aplicar el cuarto método sobre las mercancías importadas, y además la Administración y el importador no cuenten con información de referencias de mercancías idénticas o similares sobre las cuales se pueda efectuar un trabajo de investigación para determinar si resulta aplicable el método del valor deductivo; sería imposible jurídicamente cumplir con lo señalado en el literal c) del criterio jurisprudencial; ya que no habría información de mercancías sobre las cuales efectuar el trabajo de investigación que se detalla en el referido literal.

Si el importador no suministró en su momento (o lo hizo de manera deficiente) la información y documentación pertinente de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares, para la aplicación del método deductivo; y además la Administración verifica en sus archivos que no cuenta con información relativa a las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares del mismo importador o de otros importadores, que sea

idónea para la aplicación de este método de valoración; será motivo suficiente para descartar dicho método, en cumplimiento de las normas de valoración aduanera.

De otro lado, la imposición de las acciones establecidas en el literal c) del referido criterio jurisprudencial, es contraria a lo dispuesto en el Acuerdo, el cual establece y reconoce que “la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales”; ya que por ejemplo, el hecho de requerir y cruzar información con terceros tales como entidades bancarias o financieras supone tramitar previamente la autorización de un juez, entre otros trámites complejos; además, así se logre obtener toda la información de los terceros mencionados (no taxativamente) en el referido literal c), no sería suficiente para poder aplicar el método deductivo, ya que si no se cuenta con la información pertinente del importador de las mercancías idénticas o similares que se están evaluando, la determinación del valor en aduana en base a este método sería como buscar una aguja en un pajar, debido a su extrema complejidad. Es por ello que si bien estas acciones no están prohibidas sólo pueden constituir actos facultativos y complementarios de la Administración en la investigación del valor en aduana; su requerimiento estricto desnaturaliza y traba el procedimiento inexorablemente.

En consecuencia, al amparo de las normas sobre valoración aduanera, se puede concluir que la carga de la prueba en el cuarto método de valoración no está regulada de manera expresa, pero de su interpretación tácita se desprende que dicha carga en principio recae en el importador, y sólo en caso que no tuviera dicha información, la presente sin el debido sustento (y la Administración determine que con ella no es posible aplicar el cuarto método) o no la presente; corresponderá a la Administración, como carga probatoria, efectuar una búsqueda en sus archivos para verificar si cuenta con información relativa a las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares del mismo importador o de otros importadores, que sea idónea para la aplicación del método del valor deductivo, dicha búsqueda puede implicar que se efectúen cruces de información entre las áreas pertinentes de la misma

Administración. Cabe mencionar también que si la Administración hace uso de su facultad de basarse en informaciones distintas a las del importador, será necesario que la misma sustente dichas informaciones.

Los lineamientos sobre la carga de la prueba en el método del valor deductivo son marcadamente diferentes que en los métodos de valoración anteriores; en esta etapa del procedimiento ambas partes pueden tener la carga de la prueba, aunque en orden sucesivo y excluyente; mas no por eso la Administración está impedida de intervenir en cualquier momento en esta etapa con investigaciones de oficio conforme a sus facultades discrecionales. Si bien el importador debe cumplir con presentar la información y documentación pertinentes, corresponderá a la Administración evaluar la misma a fin de determinar si es idónea o no para la aplicación del método deductivo; por tanto en cualquier caso será la Administración quien deberá afirmar y sustentar por qué el método del valor deductivo resulta o no aplicable; toda vez que el importador sólo tiene la carga de brindar la información y documentación solicitada sin necesidad de demostrar matemáticamente el valor deductivo. De esta manera el principio básico de la carga de la prueba *aquel que afirma algo debe probarlo*, en el cuarto método de valoración, recae principalmente en la Administración. Asimismo se constata que la carga de la prueba subjetiva está distribuida en forma escalonada, y la carga objetiva si bien conduce a la misma consecuencia para ambas partes, que es la no aplicación de este método; para la Administración, ante la inexistencia o insuficiencia de pruebas del importador, no le es suficiente afirmar que no es posible la aplicación de este método, sino que debe realizar por lo menos la búsqueda de información pertinente en sus archivos para sustentar esta afirmación.

Se observa también en este método el cumplimiento de las teorías de Giuseppe Chiovenda y Leo Rosenberg; la primera porque se atribuye la carga de la prueba a quien genera el hecho constitutivo, que es afirmar la existencia de información para aplicar el cuarto método de valoración, pudiendo ser el importador o la Administración; y asimismo a quien genera un hecho impeditivo, como alegar la existencia de información diferente a la

proporcionada por el importador, o que definitivamente no existe información para la aplicación del cuarto método, lo cual correspondería a la Administración, si fuera el caso. Se verifica también el cumplimiento de la teoría normativa de Leo Rosenberg porque se asigna la carga probatoria al que afirma la existencia de información para aplicar el cuarto método y a la vez resulta favorecido con su presentación si cumple con los requisitos legales para determinar el valor deductivo; pudiendo ser el importador o la Administración, aunque de manera sucesiva como se ha expuesto. Respecto a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, la aplicación de la misma puede resultar de gran importancia porque ante la ausencia o insuficiencia de pruebas por parte del importador; debido, por ejemplo, a que aún no ha vendido las mercancías importadas, etc., y además no disponga de otras mercancías idénticas o similares vendidas, pero la Administración tiene en sus archivos información pertinente para la aplicación de este método; ésta se encontrará entonces en mejor situación para aportar pruebas que permitan determinar en valor en aduana con base en el método deductivo; por lo que resultará apropiado que en dicho caso tenga la carga de la prueba. Por otro lado, cabe notar que si se impone a una de las partes efectuar investigaciones extraordinarias y complejas como las detalladas en el inciso c) de la resolución del Tribunal Fiscal comentada líneas arriba; se desnaturalizaría la teoría de las cargas probatorias dinámicas, ya que sus principios justamente están orientados a evitar la sobrecarga de la prueba en una de las partes, efectuando por tanto (excepcionalmente) una distribución razonable de la carga en función a la accesibilidad y facilidad de los medios para la probanza de los hechos.

Asimismo, se verifica que las normas sobre la carga de la prueba en el cuarto método de valoración contienen una justificación subyacente de primer y segundo orden; debido a que se basan en el criterio de “beneficio” al asignar la carga a quien resulta favorecido con lo que quede probado en esta etapa del procedimiento, que en este caso son ambas partes (aunque de manera sucesiva), porque al demostrarse que la información suministrada es idónea, la parte que la haya presentado logrará que la misma sea empleada para la determinación del valor (justificación de primer orden); lo cual supone también

una distribución de incentivos al efectuar dicha asignación para hacer viable la prueba de los hechos, toda vez que resulta de interés para ambas partes probar la existencia de información para la aplicación del cuarto método de valoración conforme a las disposiciones legales de la materia, y lograr así una correcta determinación del valor en aduana (justificación de segundo orden).

Los alcances de la carga de la prueba en el cuarto método de valoración se circunscriben al sustento del precio de venta de las mercancías importadas, idénticas o similares con las condiciones y deducciones establecidas en el artículo 5 del Acuerdo; recayendo la misma sobre el importador y la Administración conforme se ha expuesto. Asimismo, las consecuencias de haber asumido o no dicha carga influyen directamente en el destino del procedimiento; porque ello conducirá o a que se desvirtúe la duda razonable, se aplique el cuarto método de valoración, o se pase a evaluar la aplicación del siguiente método.

4.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el quinto método de valoración

Del artículo 6 del Acuerdo y su Nota Interpretativa, se desprende que la aplicación del quinto método de valoración será posible cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí.
- Que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación, la información sobre los costos de producción, los beneficios y gastos generales de las mercancías importadas; así como a dar las facilidades para cualquier comprobación ulterior que resulte necesaria.
- Que los datos suministrados sean pertinentes, objetivos y cuantificables.

- Que en caso se requiera verificar la información proporcionada por el productor en otro país, dicho país no tenga nada que objetar contra la investigación.

Respecto al primer requisito, el importador debe declarar en la DAM (casillero 7.1 del Formato B) si tiene o no vinculación con el proveedor extranjero; sin embargo, cabe tener en cuenta que el Acuerdo en el numeral 1 de la Nota al artículo 6 señala:

“(...) La utilización del método del valor reconstruido se limitará, en general, a aquellos casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, y en que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria”

Esta disposición normativa de alguna manera resulta imprecisa, ya que el término “en general” podría interpretarse literalmente como algo absoluto e integral, pero también como algo frecuente o mayoritario; no obstante, de una interpretación sistemática y teleológica se opina que el término “en general” debe entenderse como algo absoluto e integral; teniendo en cuenta que en la Introducción General del Acuerdo se reconoce que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales; y que este término también es empleado cuando la norma establece que el método del valor reconstruido se limita “en general” a aquellos casos en que el productor esté dispuesto a brindar la información necesaria así como las facilidades para su comprobación ulterior, que dicho sea de paso constituye el segundo requisito; por lo que no podría entenderse dicho término de otra manera que no sea como algo absoluto e integral, ya que si el productor no brinda la información pertinente de ninguna manera se podrá aplicar este método. En consecuencia, la aplicación del quinto método de valoración se limita a los casos en que exista vinculación entre el comprador y el vendedor; y además, que el productor esté dispuesto

a brindar la información necesaria así como las facilidades en una eventual comprobación posterior.

Asimismo, con relación al segundo requisito se deberá tener en cuenta primero la ubicación del domicilio del productor; si está fuera de la jurisdicción del país de importación, la Administración no podrá solicitarle o exigirle pruebas para la aplicación de este método; si su domicilio está en la jurisdicción del país de importación, es posible solicitarle pruebas pero será su decisión el presentarlas o no.

El tercer y cuarto requisito están relacionados con la comprobación en sí de las pruebas presentadas; en tal sentido, si los datos suministrados por el productor son idóneos para la determinación del valor conforme a este método, el mismo será aplicado. Cabe señalar que la verificación de estos requisitos supone previamente el cumplimiento de los dos anteriores. Asimismo, los tres primeros requisitos son indispensables para la aplicación del quinto método de valoración.

Respecto al cuarto requisito, el artículo 6 numeral 2 del Acuerdo señala:

Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.

De esta norma se colige que no siempre será necesario efectuar la verificación a la cual se hace mención; por lo que en algunos casos se podrá prescindir de este requisito.

La Administración, una vez que verifica la existencia de vinculación entre el comprador y el vendedor, notifica al importador a fin de que solicite a su

proveedor la información pertinente para la aplicación del método del valor reconstruido; de esta manera, es por intermedio del importador que el proveedor brinda la información solicitada; y esto por cuanto es el importador quien al tener vinculación con el vendedor podrá coordinar eficazmente la exhibición y presentación de dicha información, teniendo en cuenta además que el mismo Acuerdo al contemplar la dificultad que representa la aplicación de este método, establece que su utilización se limitará a los casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, y además el productor esté dispuesto a brindar la información pertinente y las facilidades para su comprobación.

Cuando la Administración notifica al importador para que éste solicite la información y documentación pertinente a su proveedor; puede suceder que:

- El importador presente la información y documentación solicitada.
- El importador responda que no cuenta con la información y documentación solicitada.
- El importador no brinde respuesta alguna.

En el primer caso, la Administración verifica las pruebas presentadas y de ser conformes determina el valor en aduana aplicando el quinto método de valoración, sustituyendo el valor declarado por el valor reconstruido, salvo que dicho valor sea igual al declarado; de presentarse tal caso la duda razonable quedará desvirtuada al comprobarse que el valor en aduana declarado constituye el valor de transacción. Si la Administración verifica que las pruebas presentadas no son idóneas, podrá decidir que no es posible aplicar este método. De darse el segundo o tercer caso, será motivo suficiente para descartar la aplicación del quinto método de valoración.

Según el Acuerdo del Valor de la OMC es posible que la Administración pueda basarse en información distinta a la proporcionada por el productor respecto a la “cantidad por concepto de beneficios y gastos generales” a que se refiere

el párrafo 1 b) del artículo 6; cuando la cantidad que el productor ha indicado por estos conceptos no concuerde con la que sea usual en las ventas de mercancías de la misma especie o clase; estableciendo asimismo en el literal 6 de la Nota al artículo 6 que en caso la Administración se base en información distinta, deberá informar al importador, si así éste lo solicita, sobre la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados, pero con observancia de las restricciones de confidencialidad establecidas en el artículo 10 del Acuerdo. En tal sentido, si la Administración decide basarse en información distinta del fabricante, deberá asumir la carga de la prueba en lo que corresponda; cumpliéndose así el principio básico del *onus probandi*, en cuya virtud *aquel que afirma algo debe probarlo*. En estos casos también se puede advertir el cumplimiento de las teorías chiovendiana y normativa; la primera porque se atribuye la carga de la prueba al que genera el hecho impeditivo, es decir, a la parte que alega que la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales suministrada por el productor no es la usual en las ventas de mercancías de la misma especie o clase; y la segunda teoría se cumple porque se asigna la carga probatoria al que afirma el supuesto de la norma que establece la posibilidad de determinar un valor reconstruido utilizando información distinta de la proporcionada por el productor; en ambos casos corresponde a la Administración, pero sólo si se presenta este supuesto. Respecto a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, ésta no precisa de aplicación para flexibilizar la carga probatoria en este método; primero por el hecho de que por regla general la Administración y el importador no tienen la carga de la prueba en la aplicación del método del valor reconstruido; y segundo porque en el numeral 6 de la Nota al artículo 6 del Acuerdo, se atribuye de manera excepcional y tácita la carga de la prueba a la Administración si decide basarse en cifras por concepto de beneficios y gastos generales distintas a las del productor; de hacerlo, se sobreentiende que cuenta con pruebas concretas para sustentar sin mayor dificultad dichos datos.

En consecuencia, la carga de la prueba en el método del valor reconstruido en términos generales no corresponde a la Administración ni al importador; porque el objeto de prueba no está dentro de su alcance; y además, la persona

que tiene esta información, o sea el productor de las mercancías importadas, no es parte del procedimiento de duda razonable, y tampoco tiene la obligación de presentar dicha información a la Administración; quedando por tanto sólo a su libre albedrío el suministrarla. Sin embargo, la Administración tendrá la carga de la prueba sólo cuando se base en información distinta de la proporcionada por el productor respecto al monto por concepto de beneficios y gastos generales de las mercancías importadas; pero este es un caso excepcional ya que primero supone que el productor haya dado información y luego que la Administración haya decidido basarse en información diferente.

5.- Configuración y alcances de la carga de la prueba en el sexto método de valoración

El sexto método de valoración constituye el último recurso para la determinación del valor en aduana, mediante la flexibilización de los métodos anteriores o en su defecto el uso de criterios razonables. El Acuerdo del Valor de la OMC, así como las normas complementarias, no establecen alguna disposición expresa sobre la carga de la prueba en este método; pero de su interpretación integral y teleológica se colige que la carga de la prueba corresponde a la Administración, al no establecer alguna responsabilidad específica del importador en la búsqueda de información para la aplicación de este método, debiendo mas bien la Administración informar por escrito al importador sobre la forma como se ha aplicado el sexto método si éste así lo solicita, de conformidad con el artículo 7 numeral 3 del Acuerdo. Se debe considerar también que corresponde a la Administración determinar el valor en aduana aplicando uno de los métodos de valoración. Sin embargo, no por ello se puede descartar la intervención del importador en la evaluación de la aplicación de este método, ya que puede ser requerido por la Administración para que brinde informaciones o pruebas pertinentes; merced de lo dispuesto en el artículo 63 numeral 1 de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina. Asimismo, en la Opinión Consultiva 12.3 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, respecto a la pregunta “¿pueden las Aduanas utilizar informaciones

proporcionadas por el importador que éste haya obtenido de fuentes extranjeras?”, señala lo siguiente:

Tratándose de transacciones que tienen su origen fuera del país de importación, puede suponerse que ciertas informaciones proceden de fuentes extranjeras. Ahora bien, el artículo 7 no hace mención alguna del origen de la información que ha de utilizarse al aplicarlo, sino que establece simplemente que los datos deben encontrarse disponibles en el país de importación. Por lo tanto, el origen de la información no impedirá en sí que se utilice para aplicar el artículo 7, siempre que tal información esté disponible en el país de importación y que las Aduanas puedan comprobar su veracidad o exactitud.

En consecuencia, con esta opinión se admite que es posible utilizar informaciones proporcionadas por el importador para la determinación del valor en aduana en aplicación del sexto método de valoración, sea que las haya tomado de fuentes nacionales o extranjeras, siempre y cuando se pueda comprobar su veracidad o exactitud.

Por otro lado, cuando la Administración determina el valor en aduana aplicando el sexto método de valoración, debe exponer y sustentar los medios que ha empleado, así como sus resultados, sea que se trate de la flexibilización de alguno de los métodos anteriores o del uso criterios razonables; esto con la finalidad de garantizar la correcta determinación del valor en aduana, y demostrar que no se ha incurrido en uno de los supuestos señalados en el numeral 2 del artículo 7 del Acuerdo del Valor de la OMC; de esta manera también se cumple con el debido procedimiento, en cuya virtud el administrado tiene derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Por tanto, se confirma el principio básico de la carga de la prueba que dice “aquel que afirma algo debe probarlo.

Asimismo se observa en este método el cumplimiento de las teorías chiovendiana y normativa; la primera porque se atribuye la carga de la prueba al que genera el hecho constitutivo, es decir, la flexibilización razonable de

uno de los métodos de valoración anteriores o el uso de criterios razonables; y la segunda porque se asigna dicha carga al que alega la procedencia legal de la flexibilización de uno de los métodos de valoración anteriores o el uso de criterios razonables, para la aplicación del método del último recurso; en ambos casos es la Administración. Respecto a la teoría de las cargas probatorias dinámicas, ésta de algún modo puede precisar de aplicación para flexibilizar la carga probatoria en este método; por ejemplo, cuando se trata de flexibilizar el cuarto método de valoración, en el cual el importador tuvo la carga de prueba en primera instancia, etc. Sin embargo, ello en estricto no constituiría una carga, se trataría mas bien de una oportunidad para el importador de aportar pruebas; puesto que finalmente es la Administración quien debe determinar el valor en aduana aplicando este método, sea que haya obtenido o no información del importador.

Por otro lado, se verifica que la asignación tácita de la carga de la prueba a la Administración en el sexto método de valoración contiene una justificación subyacente de primer y segundo orden; ya que se basa en el criterio de “beneficio” al asignar la carga a quien resulta favorecido con lo que quede probado en esta etapa del procedimiento, que en este caso es la Administración, porque al flexibilizar uno de los métodos de valoración anteriores o emplear criterios razonables, logrará determinar el valor en aduana conforme al Acuerdo del Valor de la OMC (justificación de primer orden); lo cual supone también una distribución de incentivos al efectuar dicha asignación para hacer viable la probanza de los hechos, toda vez que resulta de interés para la Administración probar que dicha flexibilización o el uso de criterios razonables se ajustan a ley, teniendo en cuenta además que es la última etapa posible para la determinación del valor en aduana en el procedimiento de duda razonable.

Esta carga de la prueba, en el plano subjetivo implica que la Administración debe sustentar la flexibilización de uno de los métodos de valoración anteriores o el criterio razonable empleado; y en el plano objetivo, supondría la no aplicación del sexto método de valoración; sin embargo, considerando que el procedimiento de duda razonable no puede quedar inconcluso, resulta

necesario que la Administración cumpla con la carga subjetiva a fin de determinar el valor en aduana, ya que la aplicación de los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo, es sucesiva y excluyente.

Los alcances de la carga de la prueba en el sexto método de valoración se circunscriben al sustento de la flexibilización de uno de los métodos de valoración anteriores o de criterios razonables, recayendo la misma sobre la Administración conforme se ha expuesto. Asimismo, las consecuencias de haber asumido o no esta carga influyen directamente en el destino del procedimiento de duda razonable; porque ello conducirá o a que se aplique el sexto método de valoración o a la desvirtuación de la duda razonable por la no sustentación de la aplicación del sexto método.

CONCLUSIONES

1. La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable se configura en función al método de valoración examinado; esto debido a que cada uno de los seis métodos de valoración existentes tiene su propio objeto de prueba, lo que conlleva a una variación en la asignación de la carga de la prueba, dentro del marco de las teorías clásica, chiovendiana, normativa y de las cargas probatorias dinámicas; todas ellas acordes con los Principios Generales del Derecho, y la legislación de la materia.
2. La carga de la prueba en el primer método de valoración corresponde al importador; quien debe probar que el valor en aduana declarado a la Administración es el valor de transacción según los términos del Acuerdo del Valor de la OMC.
3. La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración corresponde tanto a la Administración como al importador; teniendo ambas partes el deber y el derecho de suministrar la información que tengan, respecto al valor de transacción de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración.
4. La carga de la prueba en el cuarto método de valoración corresponde *prima ratio* al importador; y en su defecto, será la Administración que en segundo término asuma la carga probatoria; teniendo en cuenta que el objeto de prueba en este método es el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas, u otras idénticas o similares, con las deducciones establecidas en el Acuerdo del Valor de la OMC.
5. La carga de la prueba en el quinto método de valoración no recae en alguna de las partes del procedimiento aduanero de duda razonable; toda vez que el objeto de prueba en este método es el costo de los materiales y de la fabricación de las mercancías importadas, el valor agregado por concepto de beneficios y gastos generales relativos a la venta internacional de dichas mercancías, y los ajustes establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC;

es decir, se trata de información que pertenece al productor de las mercancías importadas, y a la que naturalmente la Administración y el importador no tienen acceso directo; no obstante, el productor de las referidas mercancías puede a libre voluntad decidir presentar o no las pruebas pertinentes; en tal sentido, solamente en el caso excepcional que habiendo presentado dichas pruebas, la Administración se base en información distinta respecto a “la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales” para la determinación del valor en aduana; ésta tendrá la carga de la prueba respecto a estos datos disímiles.

6. La carga de la prueba en el sexto método de valoración corresponde a la Administración, debiendo en esta instancia aplicar y sustentar de manera razonablemente flexible uno de los métodos de valoración anteriores o emplear otros criterios razonables.
7. Los alcances de la carga de la prueba representan los límites de la probanza y sus consecuencias, siendo además que estas últimas repercuten directamente en el destino del procedimiento, sea confirmando o desvirtuando la duda razonable; de producirse la confirmación se debe recurrir a la aplicación sucesiva y excluyente de los siguientes métodos de valoración, lo cual genera comúnmente el pago de tributos adicionales por la determinación de un valor en aduana mayor al declarado por el importador.
8. La incorrecta asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable produce la desnaturalización del mismo, pues ello dificulta o impide el normal desarrollo de la actividad probatoria; generando frecuentemente distorsión en la aplicación sucesiva y excluyente de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC; y por ende, en el resultado de la determinación del valor en aduana.

RECOMENDACIONES

1. Se debe tener especial cuidado en diferenciar los ámbitos de acción correspondientes a cada una de las etapas que conforman la Teoría General de la Prueba; puesto que si bien constituyen un conjunto orgánico, contienen funciones y alcances diferentes. En este sentido, para efectuar un correcto tratamiento de la prueba en un proceso o procedimiento legal, se debe definir en primer lugar el objeto de la prueba, seguidamente establecer las reglas sobre la carga de la prueba, y en base a estas dos etapas finalmente efectuar la valoración de la prueba.
2. En lo que respecta a la valoración aduanera, las normas de la Comunidad Andina de Naciones señalan de manera muy general que la carga de la prueba corresponde en principio al importador; y asimismo la legislación nacional sólo establece de manera expresa la carga de la prueba en el primer método de valoración; por ello se propone una regulación legal más específica y que comprenda las reglas de la carga de la prueba en cada uno de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. En tal sentido, se sugiere la incorporación del literal f en el numeral 14 de la Sección VI - A.2.2. del Procedimiento Específico INTA PE.01.10a (Versión 6) “Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC”, en los siguientes términos:

“f) En el primer método de valoración, el importador tiene la carga de la prueba, y en consecuencia debe probar que el Valor en Aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, de conformidad con las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y las normas sobre la materia. Si el importador no sustenta el Valor en aduana declarado, de modo que desvirtúe las dudas razonables que hubieren, la Administración Aduanera utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el Valor en Aduana de las mercancías.

En el segundo y tercer método de valoración, la carga de la prueba corresponde tanto a la Administración Aduanera como al importador, debiendo ambos presentar información respecto al valor de transacción de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración. De no contar con información válida se pasará a la evaluación del siguiente método de valoración.

En el cuarto método de valoración, la carga de la prueba en primer término es del importador, quien debe sustentar el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas, u otras idénticas o similares, con las deducciones establecidas en el Acuerdo del Valor de la OMC; y en su defecto, corresponderá a la Administración consultar en sus archivos si cuenta con información para la aplicación de este método; sin perjuicio de las acciones de control que pueda ejercer de manera discrecional en cualquier etapa debido a su Potestad Aduanera. Si ambas partes no cuentan con información válida se pasará a la evaluación del siguiente método de valoración.

En el quinto método de valoración, la carga de la prueba no recae en el importador ni en la Administración Aduanera; no obstante, el importador en caso de tener vinculación con el vendedor, deberá informar a la Administración si el proveedor de las mercancías importadas cuenta con información que pueda voluntariamente brindar sobre el costo de los materiales y de la fabricación de las mercancías importadas, el valor agregado por concepto de beneficios y gastos generales relativos a la venta internacional de dichas mercancías, y los ajustes establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC. De ser afirmativo, deberá presentar dicha información; de lo contrario, se pasará a la evaluación del siguiente y último método de valoración.

En el sexto método de valoración, la carga de la prueba corresponde a la Administración, que deberá sustentar y aplicar de manera razonablemente flexible uno de los métodos de valoración anteriores o emplear otros criterios razonables. Sin perjuicio de ello, en la evaluación de cualquier método de valoración, el importador deberá brindar la información y documentación pertinente que de manera razonable o

conforme a ley deba poseer o pueda obtener, y que sea requerida por la Administración”.

3. Teniendo en cuenta la imprevisibilidad de los hechos que pueden presentarse en un procedimiento legal, resulta de gran importancia tener como un recurso la aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas; que si bien no está regulada de manera expresa en nuestra legislación, existe jurisprudencia a favor de su aplicación en casos excepcionales, lo cual a su vez es concordante con lo dispuesto en el artículo 282 del Código Procesal Civil, relativo a la presunción y conducta procesal de las partes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta, F. (2005). *INCOTERMS. Términos de compra-venta internacional*. (2ª ed.) México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Alva, C. (2014). Valoración aduanera: diferencias sustanciales entre el procedimiento de duda razonable y el procedimiento de fiscalización tributaria y aduanera en el Perú – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Álvarez, J. (Sin fecha). El GATT: Antecedentes y Propósitos. Disponible en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/11/pr/pr5.pdf>
- Araujo, R.; Caballero, D.; Camargo, J. M., et al. (2009). *El Derecho Aduanero en el siglo XXI*. (1ª ed.) Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario / Editorial Legis.
- Araujo, C. S. (2013). *SADA – Sistema Anticipado de Despacho Aduanero*. (1ª ed.) Lima, Perú: Pacífico Editores.
- Armenta, T. (2004). *Lecciones de Derecho Procesal Civil*. (2ª ed.) Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Bravo, P. (2013). Derrotabilidad de la carga de la prueba en la responsabilidad contractual: hacia la facilidad probatoria en Chile. En: *Revista chilena de derecho privado, versión On-line* ISSN 0718-8072, 21. Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-80722013000200002&script=sci_arttext#ar
- Brewer, A. R. (1975). La Carga de la Prueba en el Derecho Administrativo. Disponible en <http://www.allanbrewercarias.com/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea8/Content/II.4.100.pdf>
- Cabrera, A. (2013). *Las reglas Incoterms 2010. Manual para usarlas con eficacia*. (1ª ed.) Barcelona, España: Marge Books.
- Campos, W. E. (2012-2013). Aplicabilidad de la Teoría de las Cargas Probatorias Dinámicas al Proceso Civil Peruano. Apuntes Iniciales. En: *Revista Oficial del Poder Judicial*, 8-9, pp. 201-214.
- Castillo, L. B. (06 de mayo de 2010). Objeto de la prueba [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://derechoprobatorio2.blogspot.pe/2010/05/objeto-de-la-prueba.html>

- Castillo, I. (2014). *La Duda Razonable: Vencimiento de los plazos y sus efectos – Ensayos de valoración aduanera*. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Comercio y Aduanas.com.mx (Sin fecha). *Incoterms: Que son los Incoterms 2010*. Consultado el 03 de enero de 2016. Disponible en <http://www.comercioyaduanas.com.mx/incoterms/incoterms2010/121-que-son-incoterms-2010>
- Couture, E. J. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. (3ª ed. Póstuma) Buenos Aires, Argentina: Roque Depalma Editor.
- Cosio, F. (2007). *Manual de Derecho Aduanero, Doctrina – Jurisprudencia*. (2ª ed.) Lima, Perú: Editorial Rodhas SAC.
- Cosio, F. (2014). *El Procedimiento de Duda razonable y las reglas del Debido Proceso – Ensayos de valoración aduanera*. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Diago, J. M. (2008). *Gestión del cobro de las operaciones de venta internacional*. (2ª ed.) Alicante, España: Editorial Club Universitario.
- Diccionario Ilustrado Vox Latino – Español / Español – Latino. (1982). Décimoquinta Edición. Editorial Biblograf S.A., p.339.
- Diccionario Jurídico Penal y Ciencias Auxiliares - Tomo 3. (1995). Primera Edición. A.F.A. Editores S.A., p. 1757.
- Diccionario de la lengua española (2014). Valor. En *Diccionario de la lengua española*. Consultado el 31 de diciembre de 2015. Disponible en <http://dle.rae.es/?id=bJeLxWG>
- Diccionario Etimológico (2014). Valor, Valoración. En *Diccionario Etimológico*. Consultado el 31 de diciembre de 2015. Disponible en <http://etimologias.dechile.net/?valor> y <http://etimologias.dechile.net/?valoracio.n>
- Donaires, P. (2014). Aplicación jurisprudencial de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas. Disponible en [http://www.derechoycambiosocial.com/revista035/APLICACION JURISP RUDENCIAL DE LA DOCTRINA DE LAS CARGAS PROBATORIAS DINAMICAS.pdf](http://www.derechoycambiosocial.com/revista035/APLICACION_JURISP_RUDENCIAL_DE_LA_DOCTRINA_DE_LAS_CARGAS_PROBATORIAS_DINAMICAS.pdf)
- Duran, M. C.; Dimas, K. R.; Rodríguez, E. A. G. (2004). *Consecuencias jurídicas derivadas del principio reversión de la carga de la prueba en los*

procesos de filiación y pensión alimenticia. Tesis de licenciatura, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, pp. 7-10.

- Garzón, C. A. (2013). Aspectos generales sobre la carga de la prueba en el derecho probatorio colombiano. En: *Revista Justicia y Derecho*, 1, pp. 46-65.
- Gordillo, A. (Sin fecha). El procedimiento administrativo. Disponible en http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo1.pdf
- Gozaini, O. A. (2005). *Elementos de Derecho Procesal Civil*. (1ª ed.) Buenos Aires, Argentina: Ediar Sociedad Anónima Editora.
- Groia, A. G. (2003). Cargas probatorias dinámicas. Disponible en <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC047577.pdf>
- Horngren, C. T.; Harrison, W. T., y Smith, L. (2003). *Contabilidad*. (5ª ed.) Naucalpan de Juárez, México: Pearson Education, Inc.
- Jerez, J. L. (2011). *Comercio Internacional*. (4ª ed.) Madrid, España: ESIC Editorial.
- Jiménez, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. En: *Revista de la Facultad de Derecho PUCP*, 67, pp. 189-206.
- Lescano, C. A. (2014). ¿Es posible que los importadores de muestras sin valor comercial garanticen la duda razonable generada por la Administración Aduanera? – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Levitt, S. D. y Dubner, S. J. (2014), *Freakonomics*. (1ª ed.) Barcelona, España: Ediciones B, S.A.
- Murga, M. (Sin fecha). Curso del Valor en Aduana según el Acuerdo de la OMC. Callao, Perú: Biblioteca Digital Andina. Disponible en <http://www.comunidadandina.org/BDA/docs/CAN-INT-0027.pdf>
- Navarro, C. M. (2014). El procedimiento de regularización del valor provisional en armonía con los derechos de los administrados – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Ojeda, L. (2014). Propuesta de banco de datos para valoración en importación simplificada – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.

- Ortega, L. E. (2012). *100 Casos de Valoración Aduanera*. (1ª ed.) Lima, Perú: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - Instituto de Administración Tributaria y Aduanera.
- Ovalle, J. (1974). La teoría general de la prueba. En: *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 93-94, pp. 273-302.
- Parra, J. (1995). Crisis de la noción clásica de la carga de la prueba. Disponible en <http://www.icdp.org.co/revista/articulos/20/JairoParra.pdf>
- Peyrano, J. W. (2013). La carga de la prueba. Disponible en <https://letrujil.files.wordpress.com/2013/09/38jorge-w-peyrano.pdf>
- PRO MÉXICO, Inversión y Comercio (Sin fecha). *Contratos Internacionales*. Consultado el 28 de enero de 2016. Disponible en <https://www.promexico.gob.mx/documentos/pdf/ContratosDeCompraventaInternacional.pdf>
- Prütting, H. (2010). Carga de la prueba y estándar probatorio: La influencia de Leo Rosenberg y Karl Hainz Schwab para el desarrollo del moderno derecho probatorio. En: *Revista Ius et Praxis*, 1, pp. 453-464.
- Rojas, E. (2011). El debido procedimiento administrativo. En: *Revista de la Facultad de Derecho PUCP*, 67, pp. 177-188.
- Sánchez, J. I. (2007). *Valoración Aduanera*. (1ª ed.) Secretaría General de la Comunidad Andina, Proyecto de Cooperación UE-CAN - Asistencia Relativa al Comercio I. Lima, Perú: Bellido Ediciones E.I.R.L.
- Sandoval, L. A. (2006). *Derecho tributario aduanero: Valor en aduana y su aplicación en el Perú*. Trujillo, Perú: Normas Legales.
- Silva, L. M. (2014). Ajustes aduaneros por concepto de cánones y derechos de licencia: apuntes conceptuales y prácticos a ser considerados – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (Sin fecha). *Capacitación Distribuida – DUA: Formato A*. Consultado el 14 de enero de 2016. Disponible en http://www.aduanet.gob.pe/aduanas/formatos/Formato_A.htm
- Valencia, J. D. (2014). Valoración Aduanera según el acuerdo de la Organización Mundial de Comercio. Los métodos comparativos: Segundo y Tercer Método de Valoración – Ensayos de valoración aduanera. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.

- Valor en aduana de las mercancías. (18 de diciembre de 2012). [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://comercioexterior001.blogspot.pe/2012/12/valor-en-aduana-de-las-mercancias.html>
- Zagal, R. (2008). *Derecho Aduanero: Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras*. (1ª ed.) Lima, Perú: Editorial San Marcos.
- Zavala, J. (Sin fecha). El procedimiento administrativo. En: *Revista Jurídica Online*, pp. 89-111. Disponible en http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2007/22/22_el_procedimiento_administrativo.pdf

Normas nacionales

- Decreto Legislativo N° 768, Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, mediante Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, Lima, Perú, 22 de abril de 1993.
- Decreto Supremo N° 011-99-RE, que aprueba la adhesión del Perú a la “Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías”. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de febrero de 1999.
- Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 29 de diciembre de 1999.
- Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 11 de abril de 2001.
- Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que establece las Normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 30 de diciembre de 2006.
- Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 29 de junio de 2007.

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 27 de junio de 2008.
- Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (Versión 6). Publicado en el Diario Oficial El Peruano, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, Lima, Perú, 02 de febrero de 2010.
- Instructivo INTA-IT.00.04 (Versión 2), Declaración Aduanera de Mercancías – DAM. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 041-2010/SUNAT/A, Lima, Perú, 03 de febrero de 2010.
- Decreto Supremo N° 119-2010-EF, que modifica el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 26 de mayo de 2010.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de junio de 2013.

Normas internacionales

- Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT 1947, 1948.
- Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, 1980.
- Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1994.
- Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina), Lima, Perú, 15 de diciembre de 2003.
- Resolución 1456, Casos Especiales de Valoración Aduanera. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina), Lima, Perú, 02 de marzo de 2012.

- Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina), Lima, Perú, 28 de mayo de 2014.

Jurisprudencias Nacionales

- Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de enero de 2007, en el Exp. N° 1776-2004-AA/TC, Lima, Perú. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 20 de febrero de 2007.
- Resolución CAS. N° 4445-2011, de la Corte Suprema de Justicia de la República del 25 de octubre de 2012, Lima, Perú. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 30 de septiembre de 2013.
- Sentencia del 19° Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha 23 de junio de 2015, en el Exp. N° 6784-2014, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05223-A-2006, del 27 de septiembre de 2006, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 21149-A-2011, del 16 de diciembre de 2011, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, del 06 de marzo de 2013, Lima, Perú. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 16 de marzo de 2013.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 19192-A-2013, del 27 de diciembre de 2013, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10253-A-2014, del 28 de agosto de 2014, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10587-A-2014, del 03 de septiembre de 2014, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00659-A-2015, del 21 de enero de 2015, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08340-A-2015, del 21 de agosto de 2015, Lima, Perú. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 03 de septiembre de 2015.

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00754-A-2016, del 26 de enero de 2016, Lima, Perú.